

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Dovoz a vývoz zboží z pohledu daně z přidané hodnoty
Importation and Exportation of Goods in Terms of Value Added Tax

Student: Bc. Marcela Chladová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2010

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů a použila jsem pramenů, které uvádím v přiloženém seznamu literatury.

.....
Bc. Marcela Chladová

Obsah

1. ÚVOD	1
2. Teoretická charakteristika a právní úprava daně z přidané hodnoty v České republice	3
2.1 Historie daně z přidané hodnoty v ČR.....	3
2.2 Právní úprava daně z přidané hodnoty	4
2.3 Výklad základních pojmů	6
Daň z přidané hodnoty.....	6
3. Daň z přidané hodnoty při dovozu a vývozu zboží.....	14
3.1 Dovoz zboží.....	14
3.1.1 Obecná charakteristika	14
3.1.2 Vznik daňové povinnosti.....	14
3.1.3 Stanovení základu daně a výše daně	15
3.1.4 Nárok na odpočet daně	16
3.1.5 Daňové doklady.....	17
3.1.6 Oprava výše daně	17
3.1.7 Doměření daně	18
3.1.8 Osvobození od daně	18
3.1.9 Ostatní případy dovozu zboží.....	22
Dovoz zboží neplátcem.....	22
Dovoz zboží včetně montáže	23
3.1.10 Služby vázané na dovoz zboží	25
3.1.11 Povinnosti související s dovozem zboží.....	26
3.2 Vývoz zboží.....	29
3.2.1 Základní charakteristika	29
3.2.2 Vznik povinnosti přiznat uskutečnění plnění	30
3.2.3 Stanovení základu daně a výše daně	30

3.2.4	Nárok na odpočet daně	31
3.2.5	Daňové doklady.....	31
3.2.6	Osvobození ve zvláštních případech	32
3.2.7	Ostatní případy vývozu zboží.....	33
3.2.8	Služby vázané na vývoz	34
3.2.9	Vrácení daně při vývozu zboží.....	35
3.2.10	Povinnosti související s vývozem zboží.....	37
4.	Zhodnocení poznatků, nejčastější problémy a možnosti jejich řešení	39
4.1	Stanovení základu daně při dovozu zboží	39
4.2	Přepočet cizí měny.....	43
4.3	Uvádění údajů o dovozu zboží v daňovém přiznání.....	44
4.4	Aplikace základních pravidel dovozu na konkrétním subjektu.....	49
4.5	Prokazování vývozu zboží.....	53
4.6	Aplikace základních pravidel vývozu na konkrétním subjektu.....	58
5.	Závěr	59
	Seznam použité literatury.....	61
	Seznam obrázků	
	Seznam tabulek	
	Seznam zkratk	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1. ÚVOD

Daně jsou a budou často diskutovaným tématem, jak mezi odborníky, tak mezi širokou veřejností. Jakékoliv změny v daňových zákonech vyvolávají mezi lidmi obavy a řadu otázek, protože vždy mají dopad na každého z nás, a to ať se jedná o daně přímé či nepřímé.

V rámci vstupu ČR do EU je však harmonizace daňových systémů nezbytností, proto jsou novely zákonů stále častější. Nejdiskutovanější novelou poslední doby je novela zákona o dani z přidané hodnoty účinná od 1. 1. 2009, která bývá považována za nejrozsáhlejší od dob jeho vzniku. Návrh změn čítal celkem 313 bodů, z nichž některé byly zásadní, jako např. možnost uplatnit opravu sazby daně, jiné spíše technické, týkající se zpřesnění či zrušení některých nejasných ustanovení. Další významné změny v zákoně pak přinesla novela platná od 1. 4. 2009 a v neposlední řadě také ta z 1. 1. 2010. I pro tu jsou však již připraveny pozměňovací návrhy, takže je opravdu vidět, že se tato daň neustále vyvíjí.

Dani z přidané hodnoty jsem se rozhodla věnovat také já ve své práci. Protože se však prolíná širokým spektrem oblastí, rozhodla jsem se analyzovat ji z pohledu obchodování se zbožím mezi ČR a tzv. třetími zeměmi. K tomuto tématu mě přivedla také skutečnost, že jsem již druhým rokem zaměstnaná ve firmě, která zboží z jedné z těchto zemí, konkrétně Číny, dováží.

První kapitola je zaměřena na výklad základních pojmů, které se v textu budou vyskytovat. Stručně je zde zmíněna také historie vývoje DPH v ČR a její právní úprava v rámci tuzemska i s ohledem na EU.

Ve druhé kapitole jsem se zaměřila na dovoz a vývoz zboží. Je zde uvedena základní charakteristika těchto plnění, dále pak postupy uplatňování DPH, vliv celních pásem a také případy osvobození.

Stručně je zde zmíněna problematika obchodování se třetími zeměmi z pohledu celního či statistického. Od 1. 7. 2009 totiž došlo k několika významným změnám při vývozu a dovozu zboží. V první řadě jsou všichni vývozci povinni podávat vývozní celní prohlášení elektronicky. Současně s tím přibyla nová možnost elektronického podání souhrnného celního prohlášení, na základě kterého budou celní orgány provádět bezpečnostní rizikovou analýzu a rozhodovat o tom, zda povolí vstup či výstup zboží na území EU.

Závěrečná kapitola je pak věnována problémovým okruhům, které se zahraničního obchodu týkají, a návrhům na jejich řešení.

Cílem mé práce je z hlediska DPH zhodnotit postavení a možnosti českých firem, které se rozhodnou obchodovat se zbožím na mezinárodní úrovni. Myslím si, že celá tato problematika není jednoduchá a řada podnikatelských subjektů, které v této oblasti podnikají, si ani neuvědomuje, kolik různých situací se jim v této souvislosti může přihodit a jak si s nimi poradit.

2. Teoretická charakteristika a právní úprava daně z přidané hodnoty v České republice

2.1 Historie daně z přidané hodnoty v ČR

V českém právním systému byla daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) zavedena 1. ledna 1993 v rámci velké daňové reformy, kdy nahradila dvě původně uplatňované daně – daň z obratu a dovozní daň.

Po vstupu České republiky do Evropské unie bylo zapotřebí tuto daň harmonizovat s jejím právním systémem. Došlo ke změnám v uplatňování DPH, dále například ke sjednocení předmětu či sazby daně. Stávající zákon o DPH byl tedy z tohoto důvodu nahrazen zákonem č. 235/2004 Sb. V rámci uskutečňování obchodu mezi zeměmi EU byl do zákona vnesen nový princip, tzv. samovyměření daně. Další změny proběhly například ve vymezení osob, které dani podléhají, nebo rozšířená povinnost registrace k dani v jiném členském státě. Členství s sebou také přineslo nutnost rozlišovat plnění probíhající mezi členskými státy, tzv. intrakomunitární plnění, a plnění, která se uskutečňují mezi EU a třetími zeměmi.

Další velká novelizace zákona proběhla s účinností k 1. 1. 2008, kde hlavní změnou bylo zvýšení snížené sazby z 5 % na 9 %, zvýšení sazby daně pro bytovou výstavbu a sociální bydlení. Reforma zavedla také nový pojem, kterým je skupinová registrace. Ta umožňuje, aby skupina spojených osob vystupovala pro účely DPH jako jeden subjekt.

S účinností od 1. 4. 2009 však byly v zákoně uvedeny další změny, které umožnily podnikatelům odpočet daně také u osobních automobilů, včetně automobilů pořízených formou finančního leasingu. Doposud umožňoval zákon pouze odpočet DPH při pořízení užitkových a nákladních vozů. Novela rovněž řešila osvobození od daně při dovozu zboží ze třetích zemí v osobních zavazadlech cestujících.

Neméně významnou novelou je ta z ledna roku 2010, která přinesla změny především ve zvýšení sazeb DPH, dále stanovení základu daně pro spřízněné osoby, změny v pravidlech

pro vrácení daně plátcům z jiných členských států a také významné změny, týkající se místa plnění u služeb.

Úpravy v těchto oblastech vznikly v důsledku implementace nových směrnic EU:

- Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění Směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby,
- Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě.

Nicméně, jak bylo zmíněno v úvodu, v současné době již existuje vládní návrh zákona, který obsahuje změnu v ustanovení nově zavedeného § 36a. Tento návrh se týká vypuštění zaměstnanců a osob v obdobném pracovně právním vztahu z okruhu spřízněných osob¹, které mají povinnost stanovit základ daně v „ceně obvyklé“².

2.2 Právní úprava daně z přidané hodnoty

Hlavním právním předpisem upravujícím DPH v ČR je v současné době zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“).

Významnou roli v oblasti DPH hraje po vstupu ČR do EU také evropská legislativa, a to zejména směrnice 2006/112/ES, účinná od 1. 1. 2007, která nahradila tzv. Šestou směrnicí.

Mezi hlavní předpisy EU, týkající se DPH tedy jsou:

- Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty,
- Směrnice Rady 2006/138/ES ze dne 19. 12. 2006, kterou se výše uvedená směrnice mění, pokud jde o dobu použitelnosti úpravy DPH uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby,

¹ Kapitálově spojené osoby, jinak spojené osoby, osoby blízké, osoby v pracovně právním vztahu nebo jiném obdobném vztahu a osoby, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení.

² Cenou obvyklou se podle zákona o oceňování majetku rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni uskutečnění plnění.

- Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. 2. 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (postupně od 1. 1. 2010),
- Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. 2. 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení DPH stanovení směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (od 1. 1. 2010),
- Směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. 12. 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, týkající se souhrnného hlášení při dodání zboží a poskytování některých služeb do jiných členských států,
- Směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. 5. 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty,
- Nařízení Rady 143/2008 ze dne 12.2.2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003 pokud jde o zavedení nástrojů správní spolupráce a výměnu informací s ohledem na pravidla týkající se místa poskytnutí služby, zvláštních režimů a postupu při vrácení daně z přidané hodnoty,
- Nařízení Rady č. 37/2009 ze dne 16. 12. 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství.

S účinností od 1. 1. 2010 vešla v platnost novela zákona č. 489/2010 Sb., vyvolaná nutností zapracování změn eurounijních předpisů. Změny byly vynuceny zejména těmito předpisy EU³:

- Směrnicí 2008/8/ES, kterou byla s účinností od 1. 1. 2010 novelizována Směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby,
- Směrnicí 2008/9/ES, která s použitím od 1. 1. 2010 stanovuje prováděcí pravidla pro vrácení DPH podle článku 170 Směrnice 2006/112/ES,
- Směrnicí 2008/117/ES, ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství od 1. 1. 2010.

³ BĚHOUNEK, P. Změny v oblasti DPH s účinností od 1. 1. 2010. *Portál pro živnostníky a drobné podnikatele* [online]. 2010, leden. Dostupné z: <<http://www.zivnostnik.cz/2/1/zmeny-v-oblasti-dph-s-ucinnosti-od-1-1-2010-cid228593>>

2.3 Výklad základních pojmů

Daň z přidané hodnoty

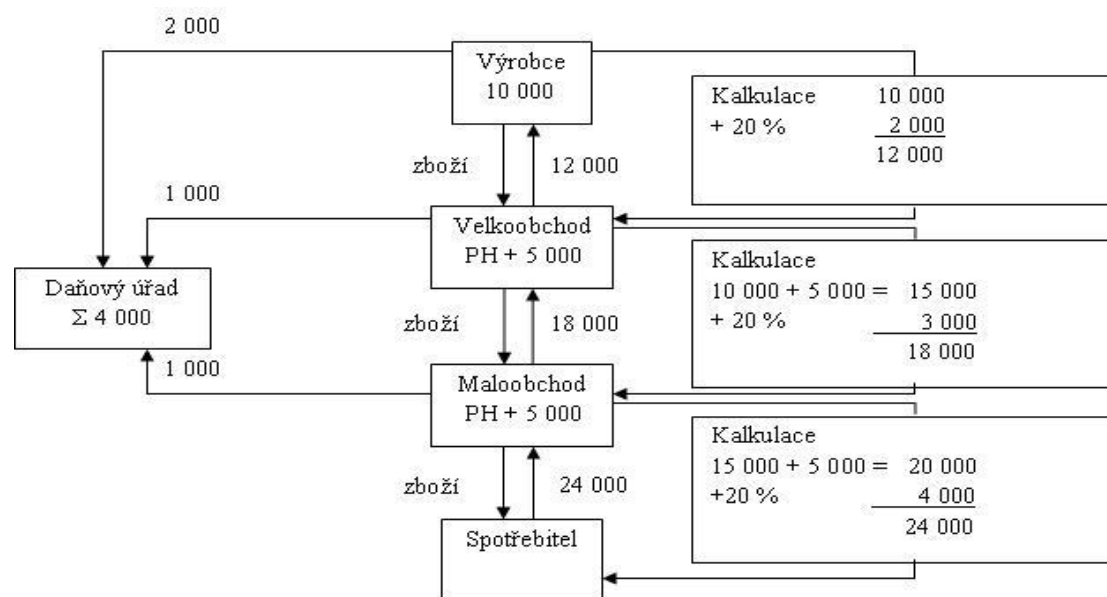
Obecně můžeme DPH charakterizovat jako daň:

- všeobecnou
 - jednou daní je zdaňována mnoho činností jako např. dodání zboží, poskytnutí služeb, převod nemovitostí atd.
- vícestupňovou
 - představuje zdanění každého stupně výroby, obchodování se zbožím a poskytování služeb
- nepřímou
 - dopadá na konečné spotřebitele a je vybírána a odváděna podnikatelskou sférou
- spotřební
 - zatížení občanů daní je přímo úměrné jejich spotřebě

Podstatou DPH je zdanění přidané hodnoty, tj. hodnoty zboží, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupeného zboží.

Každý daňový subjekt je povinen nakupovat zboží nebo služby s daní. Daň, kterou zaplatil, si však může odečíst od daně zaplacené státu za svoji nově vytvořenou produkci. Tento způsob stanovení daně, tzv. nepřímá rozdílová metoda (viz obr. 2.1), je v současnosti používán ve všech státech uplatňujících DPH. Dalšími metodami, které v praxi používány nejsou, jsou přímá rozdílová metoda a důchodová metoda.

Obr. 2.1 Princip uplatňování DPH



Zdroj: Jan Široký a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací

Hlavními pozitivními vlastnostmi DPH jsou⁴:

- neutralita
- transparentnost
- výnosnost pro státní rozpočet
- odolnost vůči daňovým únikům

Mezi negativní vlastnosti, které zmiňují hlavně státy, jež DPH nezavedly, patří:

- administrativní a technická náročnost jejího zavedení
- administrativní náročnost fungování
- obavy z možného zvýšení inflace

⁴ ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H.BECK, 2008. 330 s. ISBN 9780-80-7400-005-8, str. 178.

Daňový subjekt

- Osoby povinné k dani⁵

Fyzické nebo právnické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomickou činnost, tj. soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby. Jsou jimi i právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud uskutečňují ekonomickou činnost.

- Skupina⁶

ZDPH umožňuje s účinností od 1. 1. 2008 možnost skupinové registrace. Jedná se o kapitálově nebo jinak propojené osoby se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrovaná k DPH jako jeden plátce.

Osoby, které jsou součástí jedné skupiny, mezi sebou nemusejí uplatňovat DPH, jsou však povinny vést evidenci těchto plnění. Podávají daňové přiznání a souhrnné hlášení za celou skupinu.

- Osoby osvobozené od uplatňování daně⁷

Osoby mající v ČR sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, jejichž obrat za předcházejících bezprostředně po sobě jdoucích 12 kalendářních měsíců nepřekročil částku 1 000 000 Kč.

Obratem se rozumí výnosy, příp. příjmy za uskutečněná plnění mimo plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

Jedná-li se o osobu se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v jiném členském státě nebo třetí zemi, která uskuteční plnění s místem plnění v tuzemsku, musí daň přiznat a zaplatit bez ohledu na dosažený obrat.

⁵ § 5 ZDPH

⁶ § 5a ZDPH

⁷ § 6 ZDPH

- Osoby identifikované k dani⁸

Právnícké osoby, jež nejsou osobou povinnou k dani, které:

- a) pořizují zboží z jiného členského státu a celková hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce překročí částku 326 000 Kč,
- b) pořizují z jiného členského státu nový dopravní prostředek nebo zboží, které je předmětem spotřební daně,
- c) pořizují zboží z jiného členského státu a podají přihlášku k registraci, i když hodnota pořízeného zboží nepřekročí částku 326 000 Kč.

Předmět DPH⁹

Zákon o DPH vymezuje předmět daně jak pozitivně, tak negativně. Předmětem daně jsou tedy následující činnosti, pokud jsou uskutečňovány za úplatu, osobou povinnou k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku:

- dodání zboží nebo převod nemovitostí,
- poskytnutí služby,
- pořízení zboží z jiného členského státu EU,

dále pak:

- pořízení zboží z jiného členského státu právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání,
- pořízení nového dopravního prostředku za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně není, jestliže:

- „by dodání tohoto zboží v tuzemsku bylo osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 9 zákona o DPH (osvobození ve zvláštních případech),

⁸ § 96 ZDPH

⁹ § 2 ZDPH

- *je uskutečněno osobou osvobozenou od uplatňování daně nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a která není plátcem nebo osobou identifikovanou k dani a celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v běžném ani předcházejícím kalendářním roce částku 326 000 Kč; do této částky se nezapočítává hodnota nového dopravního prostředku a hodnota zboží, které je předmětem spotřební daně, při pořízení z jiného členského státu,*
- *jestliže se jedná o pořízení použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti při dodání obchodníkem z jiného členského státu, pokud je dodání tohoto zboží předmětem daně s použitím zvláštního režimu v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží“¹⁰*

Plnění, která jsou předmětem daně, mohou být **zdanitelná**, tzn. podléhající základní nebo snížené sazbě daně, a osvobozená, a to s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet.

Základ daně¹¹

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcem daně za uskutečněná zdanitelná plnění. V případě, že je úplata přijata před uskutečněním zdanitelného plnění, je základem daně výše této úplaty snížená o daň.

Základ daně také zahrnuje:

- clo, dávky nebo poplatky,
- spotřební daň, pokud zákon nestanoví jinak,
- ekologické daně,
- dotace k ceně,
- vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění (např. přeprava, pojištění, provize)

Tato definice základu daně je velmi zjednodušená a vztahuje se hlavně na zboží. Ve skutečnosti však zákon definuje základ daně daleko rozsáhleji a komplikovaněji. Myslím, že pro účely této práce takového vymezení stačí. Specifika vztahující se na dovoz a vývoz budou uvedena v kapitolách jim určených.

¹⁰ § 2, odst. 2 ZDPH

¹¹ § 36 ZDPH

Sazby daně¹²

Sazba DPH je stanovena v procentních bodech k základu daně a v České republice jsou v současnosti uplatňovány sazby dvě – základní (20 %) a snížená (10 %).

Základní sazbou pro většinu zboží a služeb je sazba základní. Můžeme však nalézt výjimky, kdy se použije sazba snížená. Jejich přehled lze nalézt v přílohách k zákonu o DPH. Konkrétně v příloze č. 1 pro zboží jako jsou například některé druhy potravin, krmiva nebo voda a v příloze č. 2 pro služby. Zde lze jako příklad uvést hromadnou přepravu osob nebo kulturní činnosti.

Osvobozená plnění

- Bez nároku na odpočet daně¹³

Znamená osvobození od daně na výstupu, tedy daně, kterou je plátce povinen přiznat za plnění uskutečněná ve prospěch jiných osob. Současně však představuje ztrátu nároku na odpočet daně ve vztahu k těmto osvobozeným plněním.

Osvobození se nevztahuje jen na tuzemská plnění, ale v některých případech také na dovoz zboží nebo při dodání zboží mezi členskými státy EU, tzv. intrakomunitární plnění.

Mezi osvobozená plnění patří např. poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, převážná část finančních činností, zdravotnické služby, výchova a vzdělávání apod.

- S nárokem na odpočet daně¹⁴

Obecně má plátce daně na odpočet nárok, jestliže přijatá plnění použije k uskutečnění své ekonomické činnosti. V takovém případě může odpočet uplatnit v plné výši. Použije-li je také pro jinou činnost, je povinen tento nárok krátit v odpovídajícím poměru.

¹² § 47 ZDPH

¹³ § 51 ZDPH

¹⁴ § 63 ZDPH

Výpočet daně¹⁵

Při výpočtu daně je důležité si uvědomit, zda cena za zdanitelné plnění je stanovena bez daně nebo již daň zahrnuje.

- Pokud známe cenu bez daně:

$$\text{DPH} = \text{Cena bez daně} * \text{sazba daně}/100$$

Tento způsob výpočtu bývá také označován jako tzv. metoda zdola.

- Pokud známe cenu s daní:

$$\text{DPH} = \text{Cena s daní} * \text{sazba daně}/(100 + \text{sazba})$$

Tento způsob výpočtu označujeme jako tzv. metoda „shora“.

Samovyměření daně

Daň z přidané hodnoty v současnosti funguje na principu daně na vstupu a na výstupu. Pokud plátce prodá zboží nebo službu, uskuteční zdanitelné plnění a má povinnost odvést DPH na výstupu, pokud nejde o plnění osvobozené od daně. Naopak z nakoupeného zboží a služeb má téměř vždy nárok na odpočet daně na vstupu. Celková daňová povinnost firmy se tedy stanovuje jako rozdíl mezi daní na výstupu a na vstupu.

Samovyměření daně z přidané hodnoty je od 1. 5. 2004 novým prvkem, který si vynutil obchod v rámci EU. Příjemce zboží a služeb, který vyměřuje daň na výstupu, si zároveň sám vyměří daň na vstupu. Tu pak uplatní jako odpočet při vyúčtování s finančním úřadem. Celkový efekt na českého plátce bude tedy z hlediska DPH nulový, protože samovyměření i nárok na odpočet si plátce uplatní v jednom daňovém přiznání. Tento princip je spojen převážně s plněními mezi členskými státy EU, podmínkou ovšem je, že oba obchodníci jsou plátcí DPH.

V případě dovozu zboží ze třetích zemí se samovyměření provádí od 1. 1. 2005. Před tímto datem vyměřoval dovozní DPH celní úřad a daň musela být zaplacená téměř ihned jako

¹⁵ § 37 ZDPH

součástí celního dluhu. Samovyměření dovozní DPH představuje pro dovozce výhodu v tom smyslu, že DPH ihned neodvádí, ale pouze její hodnotu uvádí do daňového přiznání.

3. Daň z přidané hodnoty při dovozu a vývozu zboží

3.1 Dovoz zboží

3.1.1 Obecná charakteristika

Dovoz zboží je definován v § 20 ZDPH jako „vstup zboží z třetí země na území Evropského společenství.“ Avšak je důležité upozornit, že ne při každém tomto vstupu vzniká daňová povinnost. Ta je odvozena od celního režimu, do kterého je zboží propuštěno.

3.1.2 Vznik daňové povinnosti

Většina zahraničního zboží je ze třetích zemí nejčastěji lodí dopravena do některého z evropských přístavů, tedy přes území jiných členských států, zde je pak přeloženo a silniční nebo železniční dopravou přepraveno do ČR. Takové zboží je v daném přístavu propuštěno do celního režimu vnější tranzit, v tomto je dopraveno do České republiky a zde je u některého z celních úřadů propuštěno např. do celního režimu volný oběh.¹⁶

Existují však případy, kdy je zboží do ČR dopraveno přímo, a to letecky prostřednictvím mezinárodních letišť jako je pražská Ruzyně. Zde ke vstupu na území Společenství dochází přímo v ČR.

Z předchozích odstavců vyplývá, že dovoz je ukončen v tom členském státě, ve kterém je zboží propuštěno do celního režimu volný oběh, případně aktivní zušlechťovací styk v systému navrácení. Plátcí daně tedy vzniká povinnost přiznat daň v okamžiku propuštění zboží do jednoho z těchto celních režimů na základě rozhodnutí celního úřadu. Ostatní režimy daňovou povinnost odkládají.

¹⁶ BENDA, V., TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 3. akt. vyd. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2009. 348 s. ISBN 978-80-7273-158-9, str. 66.

Plátce daně je povinen sám uvést daň do daňového přiznání, a to za období, ve kterém bylo zboží do daného celního režimu propuštěno.

Předmětem tuzemské DPH je dovoz zboží, pokud se jedná o dovoz s místem plnění v tuzemsku.

3.1.3 Stanovení základu daně a výše daně

Právní úprava stanovení základu daně prošla od vstupu ČR do EU značným vývojem. V současné době ZDPH uvádí, že základem daně je součet několika položek, kterými jsou:

Základ pro vyměření cla, včetně cla, dávek a poplatků splatných z důvodu dovozu zboží, pokud již nejsou zahrnuty do základu pro vyměření cla

Základ pro vyměření cla neboli celní hodnota je stanovována podle přesných a obsáhlých pravidel dle Celního zákona. Obecně je jí cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Společenství¹⁷ přepočtena na české koruny tzv. celním kurzem. Jinými slovy se jedná o celkovou platbu, která byla nebo má být mezi kupujícím a prodávajícím uskutečněna ve prospěch prodávajícího za dovážené zboží, přičemž se jedná o veškeré platby, které s tímto dovozem souvisí. Tato částka se prokazuje zejména fakturou, smlouvou nebo jiným dokladem a zaokrouhluje se na celé koruny nahoru.

Stejný postup se používá i v případech, kdy zboží není dováženo v souvislosti s převodem vlastnických práv za úplatu (nakupováno). V těchto případech vychází celní hodnota z hodnoty, která by za zboží byla do zahraničí zaplacená v případě, že by bylo prodáváno.

Cena za zboží závisí na dodací podmínce a její součástí mohou být např. provize, přepravné nebo pojištění během přepravy. Součástí celní hodnoty **nejsou** náklady, které vznikly na území EU (např. náklady vynaložené na nakládku, vykládku, dopravu, pojištění, skladování).

Po stanovení celní hodnoty se zboží se zařadí pod příslušnou podpoložku celního sazebníku, vyhledá se příslušná celní sazba a vypočte se clo.

¹⁷ Celní kodex, čl. 29.

Vedlejší výdaje vzniklé do prvního místa určení v tuzemsku, případně do dalšího místa určení na území Společenství

Prvním místem určení se rozumí místo uvedené v přepravním dokladu, na jehož základě je zboží do členského státu dováženo. Pokud takové místo na dokladu uvedeno není, je tímto místem místo přeložení zboží v dovážejícím členském státě.

Vedlejšími výdaji jsou pak například náklady na dopravu, pojištění nebo náklady na celní řízení, kde můžeme zahrnout náklady na ukončování celních režimů, navrhování zboží do těchto režimů nebo vystavení dovozního jednotného správního dokladu.

Spotřební daň u vybraných výrobků, které nejsou od této daně podmíněně osvobozeny

Do daňového základu spotřební daň vstupuje pouze v případě, že zboží této dani podléhá, a v okamžiku jeho propuštění do celního režimu volný oběh **není** uvedeno do režimu podmíněného osvobození od daně. Podmíněné osvobození umožňuje odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit spotřební daň do dne uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, tedy pro konečnou spotřebu.

Všechny tyto položky vstupují do základu daně pouze v případě, že již nejsou započteny do základu pro vyměření cla.

Daňová povinnost se z takto stanoveného základu daně vypočte tzv. metodou zdola, tedy jako součin příslušného základu daně a koeficientu.

3.1.4 Nárok na odpočet daně

Obecně má plátce nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění, která použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti a nárok na jeho uplatnění vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.¹⁸

¹⁸ § 72 ZDPH

U dováženého zboží vzniká plátcí nárok na odpočet daně. Plátce má právo si jej uplatnit nejdříve ve stejném okamžiku, kdy mu vznikla povinnost přiznat daň z takto dovezeného zboží, a to ve stejném daňovém přiznání. Přiznání daně je zde zároveň podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet.

Pokud však zboží není propuštěno do celního režimu zakládajícího povinnost vyměřit daň, může plátce daně nárok na odpočet uplatnit nejdříve v tom zdaňovacím období, kdy došlo k doručení rozhodnutí celního orgánu o vyměření daně. Podmínkou uplatnění nároku na odpočet je zaplacení této daně.

3.1.5 Daňové doklady

Daňovým dokladem, kterým se nárok na odpočet prokazuje, je rozhodnutí celního orgánu o propuštění zboží do příslušného celního režimu, ve kterém vznikla daňová povinnost.

Zákon přímo nestanoví formu tohoto rozhodnutí, může se tedy jednat jak o tiskopis celního orgánu, tzv. jednotný správní doklad, tak o jakékoliv jiné rozhodnutí vydané celním orgánem v písemné podobě.

Jako daňový doklad může sloužit také rozhodnutí celního orgánu o vyměření dani. Jako příklad lze uvést platební výměr, který je celním orgánem vydáván z moci úřední (ex-offo). Může se jednat o situaci, kdy dovezené zboží z nějakého důvodu uniklo celnímu dohledu a daň je poté celním orgánem doměřena dodatečně až po jeho dohledání. V takových situacích je platební výměr daňovým dokladem a plátcí vzniká nárok na odpočet daně pouze v případě, že daň uvedenou na platebním výměru zaplatí.

3.1.6 Oprava výše daně

Postup při opravě základu daně a výše daně u dováženého zboží je primárně upraven jiným způsobem, než je tomu u tuzemských dodávek.

Při dovozu zboží může z různých důvodů (dodatečné zvýšení ceny zboží prodejcem, uplatnění nižší sazby daně, nesprávné stanovení základu daně) dojít ke zvýšení daňového základu a tedy také ke zvýšení původně stanovené a zaplacené daňové povinnosti.

Plátce daně je pak povinen opravit původní daňový doklad o daň, kterou si sám vypočítá. Rovněž má nárok na odpočet u dodatečně vyměřené daně. Jak daň, tak odpočet daně pak uplatní v daňovém přiznání za období, ve kterém k doměření došlo.

Je důležité upozornit, že při dodatečném zvýšení ceny zboží prodejcem, je plátce povinen informovat o těchto okolnostech také celní orgán, protože dochází ke zvýšení základu pro vyměření cla a tedy k doměření i cla samotného.

Pokud zahraniční prodejce ceny zboží naopak sníží a vystaví plátci dobropis, vzniká plátci nárok na vrácení části dovozního cla, pokud samozřejmě bylo zapláceno. Zde ovšem není nutné provádět opravu daňové povinnosti ani nevzniká nárok na vrácení daně. Plátce uplatnil nárok na odpočet daně již u původně vyšší vyměřené daně. Jeho daňová povinnost je tudíž vyrovnána.

3.1.7 Doměření daně

Od opravy výše daně, kterou provádí plátce sám, je důležité odlišit doměření daně. To provádí celní orgán na základě následné kontroly, kdy může zjistit, že zboží uniklo celnímu dohledu, plátce daně neuvedl správně celní hodnotu atd. a DPH je v důsledku toho spočítána v nižší hodnotě.

Daň bude tedy dodatečně doměřena samotným celním orgánem, který je povinen zajistit zákonné dávky vlastním rozhodnutím – platebním výměrem. Plátce daně je povinen přiznat a zaplatit daň spolu s vyměřeným clem do 10 dnů ode dne vzniku dluhu.

. Daňovým dokladem je již zmiňovaný platební výměr a nárok na odpočet plátce může uplatnit nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém byla daň dodatečně vyměřena za předpokladu, že byla také zaplácena.

3.1.8 Osvobození od daně

Od daně je osvobozeno zboží, kterému je přiznáno osvobození od cla dle Nařízení Rady č. 918/83. Mezi nejvýznamnější a nejčastější případy osvobození dovozu zboží patří:

Dovoz zásilek zboží nepatrné shody

Jedná se o poštovní službou zasílané zboží v celkové hodnotě nepřevyšující 150 EUR. Výjimku tvoří alkoholické nápoje, tabák a výrobky z něj, parfémy a toaletní vody.

Dovoz drobných zásilek zboží neobchodní povahy

Podmínky pro osvobození jsou čtyři a musí být splněny současně:

- 1) Zboží je zasíláno příležitostně,
- 2) Celková hodnota zásilky není vyšší než 45 EUR,
- 3) Zboží v zásilce slouží výhradně k osobnímu užití příjemcem, případně členem jeho rodiny,
- 4) Zboží je zasíláno, aniž by příjemce odesílateli zaplatil.

Dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujících

Od daně je osvobozeno zboží, jehož povaha či množství vylučuje obchodní použití a které slouží pouze k osobní spotřebě cestujícího, člena jeho rodiny či jako dar.

Směrnice 2007/74/ES navíc stanovuje peněžní limit takového dovozu ve výši 430 EUR. Ten je snížen například v případech, kdy je zboží dovezeno posádkou letadla (300 EUR), dětmi mladšími 15 let (200 EUR).

Na zboží podléhající spotřební dani se tyto peněžní limity nevztahují. Jejich dovoz je však omezen množstevně.

Dovoz zboží k podpoře obchodní činnosti

Typickým příkladem jsou obchodní vzorky. Jedná se o zboží nepatrné hodnoty a malého množství, které slouží výhradně k získání objednávky.

Dále se může jednat o reklamní tiskoviny, reklamní předměty nebo výrobky určené pro výstavy a podobné události.

Opět zde platí výjimka osvobození pro alkoholické nápoje, tabákové výrobky a paliva či pohonné hmoty.

Dovoz zboží ke zkouškám, analýzám a pokusům

Jde o zboží, kdy pokusy a analýzy slouží ke zjištění jeho složení, technických parametrů, informativním účelům, výzkumu apod., které je v konečném důsledku pokusu zničeno nebo zcela spotřebováno.

Zboží, které zničeno není, případně na žádnou analýzu použito ani nebylo, podléhá dovoznímu clu i DPH. Výjimkou jsou případy, kdy je se souhlasem příslušných orgánů přenecháno ve prospěch států, odůvodněně vymezeno mimo Společenství.

Dovoz vráceného zboží

Zboží, které bylo po vývozu z celního území Společenství vráceno na jeho území, může být na žádost zúčastněné osoby osvobozeno od dovozního cla ve lhůtě tří let¹⁹. V odůvodněných případech přitom tato lhůta může být prodloužena.

Vrácené zboží je osvobozeno jen tehdy, je-li ve stejném stavu jako bylo vyvezeno. Výjimkou může být manipulace se zbožím z důvodu zachování jeho dobrého stavu, za účelem opravy nebo uvedení do původního stavu v důsledku nepředvídaných situací nebo po změně obchodní úpravy, která se však v konečném důsledku ukázala jako nevhodná.

Osvobozeno je rovněž zboží, které bylo před vývozem z důvodu zvláštního použití zcela nebo částečně osvobozeno od dovozního cla, pokud je zpět dovezeno ke stejnému účelu.

Dovoz zboží pro státní a dobročinné organizace

Od dovozního cla a tedy i DPH je osvobozeno zboží získané bez úplaty, které slouží k uspokojení potřeb osob. Příkladem mohou být léky, potraviny, oblečení, příkrývky apod.

¹⁹ Nařízení Rady č. 2913/92, čl. 185 a 185.

dovážené státními a charitativními subjekty. Dále pak zboží, které má být zdarma rozděleno obětem přírodních katastrof²⁰, nebo zboží zasílané zahraničním subjektem zdarma bez obchodního záměru sloužící k použití na charitativních a dobročinných akcích k získání peněžních prostředků pro potřebné osoby, kancelářské zařízení či potřeby zasílané zdarma k zabezpečení činnosti těchto organizací.

Osvobození se nevztahuje na alkoholické výrobky, tabák a tabákové výrobky, ale ani na kávu, čaj nebo motorová vozidla.

Dovoz zboží pro zdravotně postižené osoby

Clu ani DPH nepodléhá zboží sloužící pro nevidomé a ostatní zdravotně postižené osoby, dovážené institucemi nebo organizacemi, jejichž hlavní náplní je pomoc těmto osobám. Mohou jím být různé předměty sloužící ke vzdělávání, zaměstnání či vědeckému, kulturnímu a sociálnímu rozvoji nevidomých a tělesně či duševně postižených, náhradních dílů k takovým předmětům nebo zařízení pro jejich údržbu, seřízení nebo opravu.

Kromě výše zmíněných případů, upravuje ZDPH²¹ také další osvobození od daně u dovozu zboží. Například dovoz:

- zboží, které by bylo od daně osvobozeno ve všech případech (darování krve, mateřského mléka, lidských orgánů),
- zboží osobám požívajícím imunit a diplomatických výsad,
- zboží mezinárodními organizacemi nebo jejich členy,
- zboží ozbrojenými silami,
- zlata Českou národní bankou,
- plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy,
- elektřiny,
- vratných obalů atd.

²⁰ Nařízení Rady č. 918/83, hlava XVI.

²¹ § 71 ZDPH

3.1.9 Ostatní případy dovozu zboží

Dovoz zboží neplátcem

Na rozdíl od plátce daně, který si DPH vyměřuje sám prostřednictvím daňového přiznání, neplátci tuto daň vyměří jeho místně příslušný celní úřad, který je jejím správcem. Daň je pak splatná spolu s vyměřeným clem, tedy do 10 dnů ode dne vzniku daňové povinnosti.

Dalším rozdílem oproti plátcovi daně je to, že neplátce nemá nárok na odpočet daně.

Dovoz zboží s propuštěním do volného oběhu v jiném členském státě

Jak již bylo zmíněno, zboží je dováženo také tak, že je z území mimo EU dovezeno do některého z členských států a v režimu vnější tranzit přepraveno do ČR, kde je poté procleno a propuštěno do volného oběhu.

Mohou však nastat případy, kdy je zboží procleno a do volného oběhu propuštěno již v daném členském státě. Proto v tomto celním režimu probíhá také jeho přeprava na naše území.

Místo plnění se tedy nachází mimo území ČR, tudíž plátce daně není povinen přiznat českou DPH z dovozu zboží.

Přemístění zboží z jiného členského státu na území ČR je však považováno za pořízení zboží z tohoto státu, a protože k ukončení přepravy dochází v ČR, dovozci vyvstává povinnost přiznat daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu, a to ke dni, kdy bylo zboží na naše území přemístěno.

Vzhledem k tomu, že se z pohledu české DPH nejedná o dovoz zboží, nepoužije se pro přepočet cizích měn na české koruny kurs stanovený podle celních předpisů, ale kurz devizového trhu ČNB platný ke dni vzniku povinnosti přiznat daň.²²

²² BENDA, V., TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 3. akt. vyd. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2009. 348 s. ISBN 978-80-7273-158-9, str. 73.

Další odlišností tohoto pořízení zboží je také prokázání nároku na odpočet daně. Zatímco u dovozu zboží bylo daňovým dokladem rozhodnutí celního orgánu o propuštění zboží do příslušného celního režimu, slouží k prokázání nároku na odpočet daně daňový doklad, který obsahuje veškeré náležitosti dle § 35 ZDPH.

Daň i nárok na odpočet plátce přizná v rámci svého daňového přiznání za příslušné zdaňovací období.

Pokud je plátce jednotkou, která má povinnost podávat výkazy v rámci systému Intrastat, vzniká mu rovněž povinnost toto přemístění zboží vykázat ve výkazu přijetí.

Dovoz zboží včetně montáže

Pokud plátce dováží zboží, které vyžaduje také montáž, jedná se v rámci jedné transakce o uskutečnění dvou transakcí. Nejdříve musí být zboží propuštěno do příslušného celního režimu a pak dodáno a smontováno.

Při takovémto způsobu dodání zboží se za místo plnění považuje místo, kde je zboží smontováno. Pokud je tedy smontováno v ČR, bude podléhat české DPH. Nezáleží přitom na tom, zda zahraniční dodavatel zboží smontuje sám nebo k montáži využije služeb české společnosti.

Povinnost přiznat daň vzniká dnem uskutečnění zdanitelného plnění, tedy dnem předání již smontovaného zboží.

Osobou, která bude daň odvádět, je v drtivé většině případů ta, jež bylo zboží včetně montáže v ČR dodáno. Ten má také nárok na odpočet daně. Výjimkou jsou situace, kdy odběratelem je česká osoba nepovinná k dani nebo zahraniční dodavatel, který má na území ČR stálou provozovnu.

Dovoz zboží do režimu dočasného použití

Tento celní režim je využíván tehdy, když má být dovážené zahraniční zboží po určité době v nezměněném stavu vyvezeno zpět mimo území Evropského společenství.²³ Příkladem může být pronájem zboží formou operativního nebo finančního pronájmu, bezplatné nebo úplatné zapůjčení apod.

Pokud je takové zboží do ČR přepraveno v režimu tranzit a teprve zde vpuštěno do režimu dočasného použití, stává se místem plnění ČR. Plátce podává návrh na propuštění zboží celnímu orgánu na příslušném dokladu, předepsaném pro celní řízení, které následně bude také rozhodnutím celního orgánu a tím i daňovým dokladem.

Novela zákona přinesla změnu ve stanovení dne vzniku daňové povinnosti. Zatímco při dovozu zboží realizovaného do 31. prosince 2008 vznikala daňová povinnost dnem ukončení režimu dočasného použití, od 1. ledna 2009 vzniká již dnem propuštění do tohoto režimu.

Osobou povinnou přiznat daň je osoba, které bylo zboží do tohoto celního režimu propuštěno a daňová povinnost je stanovena ve výši, v jaké by byla vyměřena při propuštění zboží do volného oběhu.

Vrácení zboží ze svobodného celního skladu či pásma

Zboží, které má být vyvezeno, může být před samotným uskutečněním vývozu umístěno do svobodného celního skladu nebo pásma nacházejícího se v tuzemsku. Z různých důvodů se však vývoz uskutečnit nemusí, a proto je zboží vráceno zpět. Toto vrácení zboží do tuzemska je dle ZDPH rovněž považováno za dovoz zboží a DPH je uplatňována tak, jakoby zboží bylo dovezeno do ČR ze třetí země, i přesto, že se celní sklad nachází v tuzemsku.

Místem plnění je pak dle obecných ustanovení²⁴ místo, kde se začíná uskutečňovat přeprava a vzhledem k tomu, že území svobodného celního skladu (pásma) je považováno za území ČR, místo plnění bude rovněž zde. Osobou povinnou přiznat daň je pak osoba, které je zboží vráceno.

²³ BENDA, V., TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 3. akt. vyd. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2009. 348 s. ISBN 978-80-7273-158-9, str. 76

²⁴ § 7 ZDPH

Při stanovení základu daně pak mohou nastat tyto varianty:

- 1) Nedochozí ke změně vlastníka ani ke zpracování zboží, v takovém případě základ daně tvoří cena zjištěná podle zákona o oceňování²⁵ zvýšená případně o spotřební daň,
- 2) dochází ke změně vlastníka, ale nejsou prováděny žádné zpracovatelské operace, zde je základ daně určen výší pořizovací ceny nebo ceny zjištěné podle zákona o oceňování, která může být zvýšena o spotřební daň,
- 3) dochází jak ke změně vlastníka, tak ke zpracovatelským operacím, základem daně je pak součet pořizovací ceny nebo ceny zjištěné dle zákona o oceňování, případné spotřební daně a nákladů vynaložených na zpracování,
- 4) zboží je do svobodného skladu umístěno neplátcem a projde zpracovatelskými operacemi, základem daně jsou zde pouze náklady na zpracování.

Daňová povinnost vzniká dnem, kdy bylo o vrácení zboží rozhodnuto, a daň je splatná do 10 dnů ode dne vystavení platebního výměru celním úřadem.

3.1.10 Služby vázané na dovoz zboží

Za služby přímo vázané na dovoz zboží se považují ty služby, bez kterých by dovoz nemohl být uskutečněn. Typickými službami tohoto typu jsou přeprava, nakládka, vykládka, překládka, vystavování dokladů nutných pro dovoz, balení apod.

Pokud jsou tyto služby zahrnuty do základu daně dle § 38 ZDPH jsou v tuzemsku osvobozeny od daně s nárokem na odpočet daně. Důkazní břemeno zde leží na dovozci, ten musí správci daně prokázat, že náklady na tyto služby byly do základu daně skutečně započteny, a to např. dokladem o zaplacení či jinými doklady, prokazujícími splnění podmínek pro osvobození.

²⁵ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Při přepravě zboží slouží jako důkazní prostředek přepravní doklad, který musí být potvrzen pohraničním vstupním celním úřadem členského státu Evropského společenství. Pokud plátce uskutečňuje přepravu na základě postoupení závazku, může nárok na osvobození prokázat smlouvou o přepravě.

Za přepravu zboží se nepovažuje přeprava z tuzemska do svobodného skladu (pásma) a naopak a také přeprava mezi dvěma svobodnými sklady. Taková přeprava se stává tuzemskou přepravou a podléhá dani na výstupu.

Služby i přeprava zboží jsou osvobozeny pro jakoukoliv osobu bez povinnosti registrace k dani. U služeb, které jsou tuzemským osobám poskytnuty osobami ve třetí zemi nebo v jiném členském státě, nevzniká plátcovi povinnost přiznat daň v tuzemsku.

3.1.11 Povinnosti související s dovozem zboží

Účtování zahraničních faktur za dovoz zboží

Z hlediska účetního se dovoz zboží zaúčtuje jako klasický nákup zboží, tedy přes účet pořízení MD=131 a účet dodavatelů D=321. Pro účely DPH se většinou používá 0 % sazba a o DPH se tedy neúčtuje. Pokud účetní jednotka přece jen chce DPH v účetnictví zachytit, může využít účet vnitřního zúčtování.

Kromě běžného zaúčtování částek bez daně se tak přidají ještě dva řádky pro účtování DPH, a to MD=395 a D=343. Jednou v kladné a jednou v záporné hodnotě vypočtené částky DPH. Zůstatek účtu 343 při tomto způsobu účtování zůstane nezměněn, ale obsahuje pohyby odpovídající výši DPH.

Daňové přiznání, souhrnné hlášení

Od 1. ledna 2009 vešel v platnost nový tiskopis²⁶ daňového přiznání k DPH, který je oproti tomu dříve platnému značně zjednodušen. Skládá se ze dvou částí, kdy v první jsou uvedeny identifikační údaje plátce a ve druhé samotné podklady pro stanovení daňové povinnosti. Nově jsou v přiznání také zvýrazněny nejčastěji vyplňované řádky. Tiskopis

²⁶ č. 25 5401 MFin 5401 – vzor č. 15

obsahuje řádky speciálně určené pro uvádění údajů týkajících se dovozu zboží s místem plnění v tuzemsku. Daňové přiznání k DPH bude počínaje 1. čtvrtletím roku 2010 podáváno na novém tiskopisu č. 16. Dochází zde ke změnám vyvolaným novelami zákona o DPH a zákona o správě daní a poplatků. Upravena je podpisová část a také slovní popisy některých řádků²⁷.

Pokud plátce daně realizuje dovoz zboží, který je předmětem české DPH, je povinen uvést vypočtenou částku daně na výstupu do daňového přiznání za období, ve kterém bylo zboží propuštěno do celního režimu volný oběh nebo aktivní zušlechťovací styk v systému navrácení.

Výši základu daně a výše daně uvede v řádku č. 7 nebo č. 8, části I., oddílu C., podle toho, zda se jedná o zboží podléhající základní nebo snížené sazbě daně. V případě, že plátcí při dovozu vznikne daňová povinnost, má také zpravidla nárok na odpočet daně na vstupu, který uvede do řádku č. 44, případně č. 45, části I., oddílu C.

Souhrnné hlášení slouží k získávání informací o vnitrounijním obchodování. Dovoz zboží se tedy v tomto hlášení nevykazuje.

Intrastat, Extrastat

Vstup České republiky do Evropské unie s sebou přinesl také další povinnosti týkající se zahraničního obchodu. Tyto povinnosti jsou převážně administrativní a slouží ke zjišťování statistických údajů ohledně zahraničního obchodování. Jejich zdrojem jsou data získávána celními orgány. Sběr a prvotní kontrolu zajišťuje Generální ředitelství cel, další zpracování a následné zveřejnění provádí Český statistický úřad.

Výsledky v současné době vznikají spojením dat ze dvou systémů, a to systému Intrastat a Extrastat.

Rozdíl mezi nimi je v tom, že zatímco Intrastat sleduje pohyb zboží uvnitř Společenství a informace jsou získávány prostřednictvím výkazů přímo od firem, tedy příjemců

²⁷ 5 a 6, 7 a 8, 11 a 12 a řádku 48

a odesílatelů zboží, Extrastat sleduje obchod s nečlenskými státy EU a je založen na získávání údajů z celních prohlášení.

Co se týče dovozu zboží, z výše uvedeného vyplývá, že se do výkazů Intrastatu uvádět nebude. Výjimku však může tvořit situace, kdy zboží dovážené ze třetí země je propuštěno do režimu volného oběhu již v některém ze členských států a v tomto režimu pak dopraveno do ČR. Zboží by propuštěním do volného oběhu získalo status Společenství již v tomto členském státě a příjemce by byl povinen tuto transakci vykázat ve výkazu pro přijetí v ČR. Ačkoliv zboží bylo ve skutečnosti pořízeno ze třetí země, z pohledu DPH tato situace za dovoz zboží považována není. V konečném důsledku se totiž jedná se o pořízení zboží z jiného členského státu a tudíž by transakce ve výkazu Intrastatu uvedena být měla.

e-Dovoz²⁸

V souladu s realizací strategie EU v oblasti elektronizace celního řízení e-Customs²⁹ je připravován další krok a tím je projekt elektronického celního řízení v dovozu nazvaný e-Dovoz.

Nasazení tohoto systému spočívá ve změně postupu celního řízení, které mají sjednotit a zjednodušit celní formality a snížit náklady všech celních úřadů v rámci Celní správy ČR.

Princip e-Dovozu spočívá v předávání dat o zboží ještě před jeho vstupem na celní území Společenství v elektronické podobě prostřednictvím tzv. vstupního souhrnného hlášení (ESD).

Povinnost podávat ESD vznikla k 1. 7. 2009. Jak je výše uvedeno, jedná se v podstatě o podání informací o dovozní operaci před fyzickým vstupem dováženého zboží na celní území Společenství tzv. celnímu úřadu podání. Tyto údaje jsou pak podrobeny formální kontrole, následně zavedeny do systému a poté je provedena riziková analýza.

Po dopravení zboží na území Společenství k celnímu úřadu dovozu dojde k podání elektronického celního prohlášení. Systém e-Dovoz následně provede tzv. logické kontroly dat, provede vyhodnocení rizikovosti na lokální úrovni, prověří tarifní a netarifní opatření

²⁸ Informace k systému e-Dovoz. *Celní správa České republiky* [online]. 2009, prosinec. Dostupné z: <http://www1.cs.mfcr.cz/CmsGrc/Clo-online/e-Dovoz/>

²⁹ Obsahuje systémy e-Vývoz a NCTS

a poté v případě vyhovění všem požadavkům, tj. včetně zajištění celního dluhu v případech, kdy se požaduje, se zásilka propustí do navrženého režimu.

Dochází tak k významným změnám v dohledu nad zbožím pohybujícím se na území Společenství, neboť v návaznosti na podané ESD budou sledovány postupné vykládky na tomto území a dojde k zapracování a vyhodnocování rizikových podnětů i z jiných členských států Společenství.

V současné době je v provozu pouze první část systému e-dovoz týkající se vstupních operací. Podle původního harmonogramu měla být druhá část projektu e-dovoz týkající se operací dovozních spuštěna k 1. 1. 2010. Jednotlivé práce na projektu jsou však oproti původním předpokladům náročnější, a proto se nyní počítá se spuštěním systému nejdříve v měsíci září roku 2010.

3.2 Vývoz zboží

3.2.1 Základní charakteristika

Dle ZDPH je za vývoz považován výstup zboží z území Evropského společenství na území třetí země. Toto zboží přitom musí být propuštěno do jednoho z těchto celních režimů:

- vývoz,
- pasivní zušlechťovací styk,
- vnější tranzit.

Vývozem je také propuštění zboží do celně schváleného určení zpětný vývoz z celního území Společenství a umístění nebo dodání do svobodného pásma nebo skladu v tuzemsku.

Vývoz zboží je plněním osvobozeným od daně, je-li odeslání nebo přeprava uskutečněna vývozcem, případně jím zmocněným zástupcem, případně kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže na území ČR kupující nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu. Výjimku tvoří přeprava pohonných hmot a přeprava potravin pro vlastní potřeby kupujícího.

Aby byl vývoz považován za uskutečněný, je třeba splnit určité podmínky. Předně musí být zboží propuštěno do některého z výše uvedených celních režimů, zboží musí fyzicky opustit území společenství a tento transport musí být potvrzen rozhodnutím celního orgánu,

případně jinými důkazními prostředky. Tyto prostředky nejsou v ZDPH výslovně definovány, ale v podstatě za ně lze považovat jakékoliv doklady, které prokáží, že zboží skutečně opustilo území Společenství. Je však důležité zmínit, že i když k prokázání vývozu budou použity jiné důkazní prostředky, existence JSD tím není nijak dotčena.

Jestliže některá ze zmíněných podmínek nebude splněna, vývozce je povinen uplatnit a zaplatit českou DPH.

Na vývoz je třeba nahlížet jako na standardní dodání zboží, které je spojeno s dopravou nebo odesláním. Z toho vyplývá, že předmětem české DPH je vývoz zboží, jehož přeprava (odeslání) byla započata v ČR.

3.2.2 Vznik povinnosti přiznat uskutečnění plnění

I když plátcí daně nevznikne daňová povinnost, má povinnost uskutečněný vývoz uvést v daňovém přiznání.

Od začátku rok 2010 zákon ukládá nová pravidla pro určování dne uskutečnění plnění. Při dodání zboží do třetí země se za den uskutečnění plnění považuje den výstupu zboží z území Evropského společenství potvrzený celním orgánem, přičemž toto dodání je plátcem povinen prokázat daňovým dokladem.

Do daňového přiznání se tak již neuvádí pouhé přijetí platby na budoucí vývoz, jako tomu bylo dříve.

3.2.3 Stanovení základu daně a výše daně

ZDPH pro případ vývozu neobsahuje ke způsobu stanovení základu daně u vývozu zboží žádná speciální ustanovení.

Při výpočtu jeho výpočtu se, počínaje 1. lednem 2009, postupuje podle § 36 ZDPH. Bude jím tedy výše úplaty za zboží. Plátcí by tak již neměli vykazovat jako hodnotu osvobozených plnění statistickou hodnotu, jako tomu bylo dříve.

3.2.4 Nárok na odpočet daně

Vývoz zboží představuje osvobozené plnění s nárokem na odpočet DPH bez ohledu na to, zda je odběratel zboží ve své zemi registrován k DPH či nikoliv. Český plátce bude zboží dodávat za ceny bez daně a transakce bude zdaněna odběratelem v zemi, do které bylo zboží dodáno, a to v závislosti na tamních právních předpisech.

Český plátce má samozřejmě nárok na odpočet daně na vstupu v plné výši u všech zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění vývozu zboží. Zejména se tedy jedná o odpočet daně při pořízení zboží, které je následně vyvezeno do třetí země v rámci jeho ekonomické činnosti.

3.2.5 Daňové doklady

Dle ZDPH³⁰ je daňovým dokladem při vývozu zboží:

- „*písemné rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním orgánem potvrzen výstup zboží z území Evropského společenství,*
- *písemné rozhodnutí celního orgánu o umístění zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.*“

Za vývoz zboží je však považováno také propuštění zboží do celního režimu vnější tranzit, ve kterém nedochází k vystavení stejných vývozních dokladů jako při ostatních režimech. Proto by se mohlo stát, že plátce by neměl daňový doklad žádný. Novela zákona však již neoznačuje daňový doklad žádným konkrétním označením, jako tomu bylo dříve. Nemusí jím tudíž být pouze tiskopis JSD, a proto v tomto případě nově slouží jako daňový doklad doklad tranzitní, pokud svědčí o výstupu zboží do třetí země.

Zmíněné rozhodnutí celního orgánu může být uskutečněno také elektronicky. Jedná se vlastně o souhrn údajů k vyváženému zboží, díky nimž lze v databázi zjistit, zda zboží skutečně území Společenství opustilo. Pokud celní orgány do 60 dnů od uskutečnění vývozu nemají výstup zboží potvrzen pohraničními celními orgány, vyzvou vývozce k doložení

³⁰ § 30, odst. 4 ZDPH

výstupu jinými důkazními prostředky. Následně, pokud dovozce výstup neprokáže, může celní orgán původní rozhodnutí o propuštění zboží do režimů, ve kterých dochází k vývozu, zrušit.

3.2.6 Osvobození ve zvláštních případech

Ve vazbě na čl. 15 Šesté směrnice vymezuje ZDPH³¹ zvláštní případy osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, která mají obdobný charakter jako vývoz zboží:

- dodání zboží pro zásobení lodí,
- dodání zboží pro zásobení letadel,
- dodání zboží diplomatické misi, konzulátnímu úřadu, zvláštní misi, zastupitelství mezinárodní organizace nebo orgánu Evropských společenství se sídlem v jiném členském státě,
- dodání zboží diplomatické misi, konzulátnímu úřadu, zvláštní misi, zastupitelství mezinárodní organizace nebo orgánu Evropských společenství se sídlem v tuzemsku,
- dodání zboží v tuzemsku, určeného pro použití ozbrojenými silami ostatních členských států Severoatlantické smlouvy, nebo civilními zaměstnanci, které je doprovází nebo k zásobení jejich jídelen,
- dodání zboží humanitárním a dobročinným organizacím, které je v rámci své činnosti odešlou nebo přepraví do třetí země.

Ač jsou tato plnění považována za plnění obdobná vývozu zboží, budou v daňovém přiznání vykazována v řádku č. 25, kam se vykazují ostatní plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet.

³¹ § 68 ZDPH

3.2.7 Ostatní případy vývozu zboží

Vývoz zboží osobou registrovanou k dani v jiném členském státě

Mohou nastat situace, kdy firma z jiného členského státu EU nakoupí v ČR zboží, které následně vyveze přímo z ČR do jedné ze třetích zemí. Vzhledem k tomu, že přeprava zboží začne v tomto případě v ČR, bude se místo plnění nacházet rovněž zde.

Od 1. ledna 2009 ukládá ZDPH³² osobám, které uskutečnily vývoz z ČR a nemají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, registrovat se k dani, i když jsou již registrované k DPH v jiném členském státě. Stejnou povinnost mají také zahraniční osoby, které na území ČR nemají provozovnu. Dnem prvního vývozu se tedy tyto společnosti stávají plátcem daně v ČR.

Tyto osoby, i když to zákon přímo nestanoví, měly by společnosti vykázat již tento první vývoz ve svém daňovém přiznání ke dni dodání nebo přijetí platby za dodané zboží.

Vývoz zboží jinými odběrateli

Další možností vývozu zboží může být případ, kdy český plátec daně dodává zboží odběrateli z jiného členského státu, ovšem místem dodání je území mimo Společenství.

Návrh na propuštění zboží do režimu vývozu má na starost český dodavatel a ten je také na JSD uváděn jako vývozce.

Jelikož doprava zboží začíná v tuzemsku, bude transakce opět předmětem české DPH. V této situaci je problémem spíše to, zda tento vývoz bude osvobozen od daně. V závislosti na přepravě zboží, mohou v zásadě nastat tři situace:

- přepravu zajistí český dodavatel, příp. jím zmocněná osoba,
- přepravu zajistí odběratel z jiného členského státu, příp. jím zmocněná osoba,
- přepravu zajistí konečný zákazník z území mimo Společenství.

³² §95, odst. 10 ZDPH

V prvním případě je podmínka osvobození samozřejmě splněna. Pokud odběratel nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, je splněna i v druhém případě. Poslední případ by však znamenal povinnost českého dodavatele přiznat a zaplatit českou DPH.

Také zde je plátce povinen přiznat DPH v daňovém přiznání ke dni dodání nebo přijetí úplaty.

Umístění zboží do celního pásma či skladu

Počínaje 1. lednem 2005 se za určitých podmínek považuje pro účely DPH za vývoz zboží i umístění zboží ve svobodném pásmu či ve svobodném skladu, které se nachází na území České republiky.³³ Dle Celního kodexu³⁴ nemusí být toto zboží předloženo celnímu úřadu, a tudíž na něj nemusí být podáno celní prohlášení. Pro účely osvobození od daně se však potvrzení o umístění zboží do celního skladu či pásma požaduje.

U tohoto typu vývozu platí veškeré podmínky jako u běžného vývozu. Jedná se tedy o osvobozené plnění s nárokem na odpočet a umístění zboží je třeba vykázat v daňovém přiznání osobou, která zboží do skladu či pásma umístila.

3.2.8 Služby vázané na vývoz

Protože při vývozu zboží nedochází k daňové povinnosti a vývoz je osvobozen od daně, jsou jak služby, tak přeprava zboží při vývozu zboží také osvobozeny od daně s nárokem na odpočet. Na rozdíl od dovozu zboží však není podmínka zápočtu nákladů na služby do základu daně stanovena. ZDPH³⁵ stanoví pouze jedinou podmínku pro osvobození, a to prokázání osoby, která služby poskytne, že byly poskytnuty při přepravě nebo na zboží, které bylo vyvezeno.

Plátce, který uskutečňuje přepravu zboží, je však povinen doložit správci daně splnění podmínek pro osvobození. V mnohých případech však nedochází k potvrzení přepravních

³³ BENDA, V., TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 3. akt. vyd. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2009. 348 s. ISBN 978-80-7273-158-9, str. 168.

³⁴ čl. 170, odst. 1

³⁵ § 69, odst. 4 ZDPH

dokladů výstupními pohraničními celními úřady, proto novela zavedla možnost jiných důkazních prostředků. Jsou jimi například potvrzení příjemce zboží v zahraničí o převzetí zboží nebo smlouva o přepravě uzavřená s objednatelem.

Přeprava zboží může být zajištěna také jinou osobou, například spediční firmou. Zde se jako důkazního prostředku použije smlouva o přepravě věci.

Jak služby vztahující se na vývoz, tak přeprava zboží jsou osvobozeny od daně pro jakoukoliv osobu. Nezáleží tedy na sídle objednatele, registraci k dani ani na tom, zda se jedná o fyzickou nebo právnickou osobu.

U služeb přímo vázaných na vývoz, které tuzemským osobám poskytly osoby v jiných členských státech, příp. ve třetích zemích, nevzniká plátcí povinnost přiznat daň v tuzemsku.

3.2.9 Vrácení daně při vývozu zboží³⁶

Zahraniční fyzické osoby, které na území Evropského společenství nemají místo trvalého pobytu, mají nárok za vrácení daně za zboží nakoupené v tuzemsku, jestliže vývoz takového zboží jsou schopny prokázat.

Musí se jednat o zboží, které nemá obchodní charakter, což je posuzováno podle množství vyváženého zboží a účelu jeho použití. Limit pro vrácení je stanoven částkou od 2 000 Kč včetně daně, která je za zboží zaplacená jednomu prodávajícímu v jednom kalendářním dni³⁷. Prodávající je povinen vystavit zahraniční fyzické osobě doklad o prodeji, který má obdobné náležitosti jako běžný daňový doklad.

Aby byla daň vrácena, musí být zakoupené zboží vyvezeno do 3 měsíců od zakoupení, vývoz musí být potvrzen celním úřadem na předepsaném tiskopisu a doložen zmíněným dokladem o nákupu.

Nárok na vrácení daně pak zahraniční fyzická osoba, popřípadě jí zmocněná osoba, uplatňuje u pláce, který jí zboží prodal, a to nejpozději do 6 měsíců od jeho zakoupení.

³⁶ § 84 ZDPH

³⁷ GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2009 výklad s příklady*. 5.vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009. 256 s. ISBN 978-80-247-2804-9, str. 196.

Plátce pak vrácenou daň uvádí do daňového přiznání v řádku 62, oddílu C, části VI. ve zdaňovacím období, ve kterém daň vrátil. Nejpozději je možné si vrácenou daň uplatnit do 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se prodej uskutečnil.

Daň se nevrací v případě uhlovodíkových paliv a maziv, tabákových výrobků, alkoholu a potravin. Důvodem tohoto omezení je problematické prokázání skutečnosti, že deklarované množství těchto výrobků skutečně bylo vyvezeno.

Nárok na vrácení daně mají také zahraniční osoby povinné k dani, které v kalendářním roce, ve kterém o vrácení požádají, neuskutečňují v tuzemsku žádná plnění³⁸. Výjimku tvoří přeprava při dovozu a vývozu, služby přímo vázané na dovoz a vývoz, plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně atd. Novelou z roku 2010 je součástí této výjimky také osobní přeprava. Nárok na vrácení daně zaplacené v ceně nakoupeného zboží a poskytnuté služby v tuzemsku může uplatnit i evidovaná osoba, která je identifikována v kterémkoliv členském státě k zvláštnímu režimu pro poskytování elektronické služby, pokud nakoupené zboží nebo poskytnutou službu použije pro účely poskytnutí elektronické služby podle zvláštního režimu³⁹.

Oprávněná osoba, případně jí zmocněná osoba, podává žádost o vrácení Finančnímu úřadu pro Prahu 1 na předepsaném tiskopisu nejpozději do 30. června následujícího kalendářního roku. Současně s žádostí musí být doloženy také příslušné doklady, které nárok na vrácení prokáží. Období pro uplatnění vrácení daně musí zahrnovat nejméně tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce v kalendářním roce a částka vrácené daně musí činit nejméně 1 000 Kč.

Daň se nevrací, pokud se jedná o zboží a služby poskytované pro osobní spotřebu, použité pro reprezentaci, dále telefonní poplatky, taxislužby a pohonné hmoty.

³⁸ § 83 ZDPH

³⁹ BENDA, V., HAVEL, T. *Daň z přidané hodnoty 2010*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010. 146 s. ISBN 978-80-7357-524-3, str. 109.

3.2.10 Povinnosti související s vývozem zboží

Účtování

V případě vývozu není z účetního hlediska potřeba účtovat o DPH, protože žádná daňová povinnost nevzniká. Český plátce dodává zboží za ceny bez daně a jedná se u něj o běžný prodej zboží MD=311 a D=604.

Daňové přiznání, souhrnné hlášení

I přes to, že vývoz zboží je plněním osvobozeným od daně, nezbavuje tato skutečnost plátce povinnosti přiznat vývoz zboží v daňovém přiznání. Vývozce realizaci vývozu uvede v řádku č. 22, části II, oddílu C jako osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně ve výši úplaty bez daně, a to ve zdaňovacím období, ve kterém tuto úplatu přijal, příp. dodal zboží.

Stejně jako při dovozu se informace ohledně vývozu zboží do souhrnného hlášení neuvádějí.

Intrastat, Extrastat

Vývoz zboží se do výkazu intrastatu ani extrastatu nevykazuje.

E-vývoz

Informační systém e-vývoz je součástí systému vývozu ECS⁴⁰ a celní správa jej provozuje od 1. února 2007. Jedná se o elektronický systém, který umožňuje výměnu dat mezi vývozci a celními úřady v rámci EU.

Pro plátce daně to v praxi znamená, že celnímu úřadu je dán požadavek na propuštění zboží s režimem vývoz formou elektronického celního prohlášení. Vývozní celní úřad sleduje 60denní lhůtu, ve které musí být režim vývoz ukončen na základě sdělení výstupního celního

⁴⁰ Export Control System

úřadu, že zboží opustilo území Společenství. Je-li v této lhůtě toto splněno, běží další 30denní lhůta na doložení vývozu jinými důkazními prostředky plátcem.

Pokud plátce daně vývoz zboží prokáže jinými důkazními prostředky, celní úřad vývoz zboží ukončí, nesplní-li plátce daně požadované, celní úřad propuštění zboží ukončí a vydá rozhodnutí o zrušení „režimu propuštění zboží“. V tomto případě vznikne povinnost plátců daně podat dodatečné daňové přiznání na dodanění vývozu, protože se jedná o uskutečnění tuzemského zdanitelného plnění⁴¹.

V rámci systému e-vývozu jde o proces, kdy celní úřad, u kterého bylo vývozcem navrženo propuštění zboží do celního režimu, informuje o vývozu celní úřad, přes který zboží bude z území Společenství vystupovat do třetí země. Ten potom, co zboží území společenství opustí, předá zprávu o vývozu zpět vývoznímu celnímu úřadu, který výstup zboží vývozci potvrdí.

Celý proces je elektronický, proto dochází k úspoře času, ale také k minimalizaci chyb, protože nedochází k žádnému přepisování. Nejvíce očekávaným přínosem tohoto systému je pro také možnost eliminovat ztrátu dokladů prokazujících vystoupení zboží z EU a získat právně závazné potvrzení o výstupu zboží z EU.

Díky elektronickému propojení jsou tato data k dispozici i jinému celnímu úřadu, než který byl původně deklarován jako výstupní. Takže ani v případě nutnosti změny trasy nedochází ke zbytečnému zdržení.

⁴¹ TAHAL, J.: DPH a realizace vývozu zboží elektronickou formou. *Finanční management* 2009, č. 10. str. 1.

4. Zhodnocení poznatků, nejčastější problémy a možnosti jejich řešení

4.1 Stanovení základu daně při dovozu zboží

Jak již bylo zmíněno, dovoz zboží má plátce daně povinnost vykázat v daňovém přiznání sám. U začínajících plátců tedy může vyvstat problém ve výpočtu základu daně, jelikož ten se skládá z mnoha položek. Chyby plátců často nastávají při určování toho, zda vedlejší náklady, které souvisí s přepravou ze třetí země do místa určení na území ČR, již byly zahrnuty do celní hodnoty či ne.

V takovém případě mohou být nápomocny tzv. dodací podmínky sjednané mezi plátcem a jeho zahraničním partnerem.

Nejvíce používanými dodacími doložkami, které jsou v současnosti uplatňovány, jsou bezesporu International Commercial Terms, zkráceně INCOTERMS. Jedná se o mezinárodní pravidla, která vymezují práva a povinnosti kupujícího a prodávajícího zejména co se týče dodání, balení či kontroly zboží, dále pak zajišťování administrativy při dovozu či vývozu, rozdělení nákladů souvisejících s dovozem a vývozem apod. Tato pravidla nejsou závazná, závaznými se stávají pouze tehdy, pokud je oba obchodníci zahrnou do kupní smlouvy.

Už dříve bylo uvedeno, že základ daně při dovozu zboží se skládá z:

- základu pro vyměření cla, včetně cla, dávek a poplatků splatných z důvodu dovozu zboží, pokud již nejsou zahrnuty do základu pro vyměření cla,
- vedlejších výdajů vzniklých do prvního místa určení v tuzemsku, případně do dalšího místa určení na území Společenství,
- spotřební daně u vybraných výrobků, které nejsou od této daně podmíněně osvobozeny.

Přičemž tyto položky se do základu daně zahrnují pouze v případě, že již nejsou součástí základu pro vyměření cla.

Následující příklad je ilustrací toho, jaký mohou mít dodací podmínky vliv na celý mechanismus stanovení základu daně.

Český plátce nakupuje zboží v hodnotě 150 000 Kč od prodávajícího ze třetí země - Číny. Celková hodnota přepravy tohoto zboží činí 10 000 Kč, přičemž doprava z Číny na hranice Evropského společenství, v tomto případě do Hamburku, činí 5 000 Kč a doprava z Hamburku do ČR také 5 000 Kč. V ceně této přepravy jsou zahrnuty také veškeré náklady na nakládku a vykládku zboží. Aby situace nebyla tak jednoduchá, bude českému prodávajícímu celní řízení zajišťovat zástupce, který bude za své služby požadovat částku 1 500 Kč. Dalším předpokladem je osvobození zboží od cla a spotřební daně. Jaký tedy bude základ daně takto dováženého zboží?

V případě dodací doložky **EXW – „závod prodávajícího“**, prodávajícímu vyplývá pouze jediná povinnost, a to přenechat tuzemskému kupujícímu zboží k dispozici ve svém závodě. Přepravu zboží si tedy kupující zajišťuje sám a základ pro vyměření cla bude tvořit pouze hodnota dováženého zboží a hodnota přepravy ze třetí země na území Evropského společenství. Doprava do místa určení v ČR, bude vedlejšími výdaji, které se k celní hodnotě připočítávají a zvyšují tak celkový základ daně. Protože zboží nepodléhá clu ani spotřební dani, bude tento základ daně konečný. Pro větší přehlednost shrnuje tuto situaci následující tabulka.

Tab. 4.1 Výpočet základu daně při použití dodací doložky EXW

Položka základu daně	Částka v Kč
<i>Celní hodnota</i>	
- hodnota zboží	150 000
- hodnota třetizemní přepravy	5 000
- hodnota unijní přepravy	0
Celní hodnota celkem	155 000
<i>Vedlejší výdaje do místa určení</i>	
- hodnota unijní přepravy	5 000
- celní řízení	1 500
Vedlejší výdaje celkem	6 500
Základ daně celkem	161 500

Zdroj: vlastní

Oproti tomu sjednání dodací doložky **DDU - s dodáním clo neplaceno**, příp. **DDP – s dodáním clo placeno**, zakládá prodávajícímu povinnost dodat zboží až do místa určení. Zahraniční prodávající tedy hodnotu přepravy tuzemskému kupujícímu vyfakturuje společně s cenou dováženého zboží. Protože je povinen dodat zboží až do místa určení, zajišťuje prodávající také veškeré celní formality. Českému kupujícímu tedy nevznikají žádné vedlejší náklady na celní řízení.

Zahraniční faktura bude zahrnovat jak hodnotu zboží, tak přepravu na území Společenství, ale i hodnotu přepravy do konečného místa určení a náklady na celní řízení. Na rozdíl od předchozího případu vedlejší náklady do místa určení nevznikají, protože jsou součástí celní hodnoty. Není proto důvod o ně základ pro vyměření cla znovu zvyšovat, tudíž se nebude zvyšovat ani celkový základ daně.

Tab. 4.2 Výpočet základu daně při použití dodací doložky DDU (DDP)

Položka základu daně	Částka v Kč
<i>Celní hodnota</i>	
- hodnota zboží	161 500
- hodnota třetizemní přepravy	0
- hodnota unijní přepravy	0
- celní řízení	0
Celní hodnota celkem	161 500
<i>Vedlejší výdaje do místa určení</i>	
- hodnota unijní přepravy	0
- celní řízení	0
Vedlejší výdaje celkem	0
Základ daně celkem	161 500

Zdroj: vlastní

Další z doložek, která může být u dovozu použita, je doložka **DAF – s dodáním na hranici**. V podstatě se jedná o stejnou situaci jako v případě DDU s tím rozdílem, že zahraniční prodávající zboží dodá pouze na ujednané místo před celní hranicí. Do hodnoty zboží tak prodávající zahrne pouze náklady, které vynaložil za dodání zboží na toto místo.

Doprava na místo určení v ČR včetně celního řízení je povinností kupujícího a bude tedy tvořit součást vedlejších nákladů. Celkový základ daně tak bude o tyto položky zvyšovat.

Tab. 4.3 Výpočet základu daně při použití dodací doložky DAF

Položka základu daně	Částka v Kč
<i>Celní hodnota</i>	
- hodnota zboží	150 000
- hodnota třetizemní přepravy	5 000
- hodnota unijní přepravy	0
- celní řízení	0
Celní hodnota celkem	155 000
<i>Vedlejší výdaje do místa určení</i>	
- hodnota unijní přepravy	5 000
- celní řízení	1 500
Vedlejší výdaje celkem	6 500
Základ daně celkem	161 500

Zdroj: vlastní

Jak lze vidět z výše uvedeného, jsou-li náklady na dovoz zboží správně rozděleny, základ pro výpočet daně se za použití různých dodacích podmínek nemění. Je stejný jak v případě použití dodací doložky EXW, tak i při použití doložky DDU, DDP či DAF. Rozdíl je pouze v tom, co se započítá do celní hodnoty a co je samostatnou položkou při výpočtu základu daně.

Mohlo by se zdát, že i kdyby byl daňový základ určen špatně, nebude to mít na daňovou povinnost žádný vliv, protože tak či onak bude díky plnému nároku na odpočet daňová povinnost nulová.

Pokud by však plátce daně některou z položek započítal do daňového základu dvakrát, kupříkladu by doprava byla zahrnuta již v ceně zboží a plátce by ji ještě připočetl ve vedlejších nákladech, zvýšil by se mu jak základ daně, tak nárok na odpočet. V tomto případě by však odpočet v takové výši uplatňoval neoprávněně, a pokud by u něj nastala daňová kontrola, správce daně by jistě požadoval dodanění vzniklého rozdílu.

Je vhodné upozornit, že existují také případy, kdy plátce na plný odpočet daně nemá nárok. Jestliže by kupříkladu přijatá zdanitelná plnění použil jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející (pro osobní spotřebu), a nebo pro uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet, měl by povinnost nárok na odpočet daně krátit, a to v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Pokud by plátce u těchto přijatých zdanitelných plnění uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši, považovala by se část přijatých zdanitelných plnění nesouvisejících s jeho ekonomickou činností za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a), tedy použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.

4.2 Přepočet cizí měny

V souvislosti se stanovením základu daně při dovozu zboží je vhodné zmínit ještě jednu chybu, které se plátcům daně mohou dopustit. Jedná se o otázku převodu cizí měny na měnu českou.

V mnoha případech se stává, že pro tento přepočet plátcům uplatňují obecný postup, který stanovuje § 4 ZDPH, tedy používají pro přepočet devizový kurz vyhlášený Českou národní bankou, a to buď denní, nebo pevný, podle toho, který z nich v účetnictví používají. Tento postup je však chybný, protože ZDPH ve stejném paragrafu obsahuje ustanovení speciálně určené pro dovoz zboží, podle kterého je plátce daně povinen použít k přepočtu kurz celní. Ten vyhláší ČNB vždy třetí středu v měsíci, jež předchází měsíci, ve kterém bylo přijato celní prohlášení. Tento kurz je možné najít například na internetových stránkách Generálního ředitelství cel⁴², kde jsou pravidelně uváděny a aktualizovány. Plátce je povinen přepočet provést v případech, kdy mu vzniká povinnost přiznat daň a cena, která vstupuje do základu pro výpočet daně, je sjednána v cizí měně. Pokud se plátce ujistí, že do základu pro výpočet daně vstupuje pouze částka základu pro výpočet cla a výše cla, která je na daňovém dokladu uvedena v české měně, není důvod přepočet provádět.

⁴² Kurzovní lístek. *Celní správa České republiky* [online]. 2010. Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/kurzy.aspx>>

4.3 Uvádění údajů o dovozu zboží v daňovém přiznání

Již bylo zmíněno, že většina dovozů ze třetích zemí není uskutečňována přímo, ale zboží je nejprve dopraveno do některého z členských států a odtud pak převezeno do tuzemska. Právě v takových případech často nastávají problémy s uvedením takového pořízení zboží do daňového přiznání. I když původ zboží je skutečně ve třetí zemi, nemusí se vždy jednat o dovoz zboží.

Český plátce nakupuje zboží v hodnotě 150 000 Kč od prodávajícího ze třetí země - Číny. Celková hodnota přepravy tohoto zboží činí 10 000 Kč, přičemž doprava z Číny na hranice Evropského společenství, v tomto případě do Hamburku, činí 5 000 Kč a doprava z Hamburku do ČR také 5 000 Kč. Zboží je v Hamburku přeloženo a kamionovou dopravou v celním režimu tranzit přepraveno do ČR.

V ceně této přepravy jsou zahrnuty také veškeré náklady na nakládku a vykládku zboží. Aby situace nebyla tak jednoduchá, bude českému prodávajícímu celní řízení zajišťovat zástupce, který bude za své služby požadovat částku 1 500 Kč. Dalším předpokladem je osvobození zboží od cla a spotřební daně a dodací podmínka EXW.

Nejdříve je opět nutno vypočítat správně základ daně. V tomto případě se celní hodnota bude rovnat součtu ceny zboží a nákladů na přepravu na celní hranici. Ostatní náklady budou součástí vedlejších nákladů.

Tab. 4.4 Výpočet základu daně

Položka základu daně	Částka v Kč
<i>Celní hodnota</i>	
- hodnota zboží	150 000
- hodnota třetizemní přepravy	5 000
- hodnota unijní přepravy	0
Celní hodnota celkem	155 000
<i>Vedlejší výdaje do místa určení</i>	
- hodnota unijní přepravy	5 000
- celní řízení	1 500
Vedlejší výdaje celkem	6 500
Základ daně celkem	161 500

Zdroj: vlastní

Zboží je v Hamburku propuštěno do režimu tranzit, do volného oběhu se tedy dostává až v tuzemsku. Pláte tedy zjištěný základ daně a daň uvede v daňovém přiznání na řádek 7, kde se uvádí daňová povinnost související s dovozem zboží ze třetí země, a zároveň na řádek 44, kde se uvádí nárok na odpočet této daně. Předpokládá se, že plátce zboží dováží za účelem jeho dalšího prodeje, proto nárok na odpočet bude uplatněn v plné výši.

Obr. 4.1 Přiznání daně

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1		
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		
Přijetí služby od osoby registrované k dani v jiném členském státě (§ 108)	základní	5		
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7	161 500	32 300
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Dodání zlata podle zvláštního režimu (§ 92a odst. 2)		10		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	11		
	snížená	12		

Zdroj: vlastní

Obr. 4.2 Nárok na odpočet daně

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad	základní	42			
	snížená	43			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 12	základní	44	161 500	32 300	
	snížená	45			
Odpočet daně při změně režimu (§ 74)		46			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45 + 46)		47		32 300	
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 78 odst. 2		48			

Zdroj: vlastní

Obr. 4.3 Výpočet daňové povinnosti

VI. Výpočet daňové povinnosti		
Úprava odpočtu daně (§ 78)	60	
Vyrovnění odpočtu daně (§ 79)	61	
Vrácení daně (§ 84)	62	
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 – 62)	63	32 300
Odpočet daně (47 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60 + 61)	64	32 300
Vlastní daňová povinnost (63 – 64)	65	0
Nadměrný odpočet (64 – 63)	66	
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (63 – 64)	67	

Zdroj: vlastní

Zcela jiná situace by však nastala, kdyby zboží bylo propuštěno do celního režimu volný oběh již v Hamburku, což je samozřejmě možné. Dovoz zboží by v takovém případě byl ukončen v Hamburku, kde by byly vyřízeny také veškeré celní formalities. Zboží by pak v tuzemsku nebylo považováno za zboží dovezené ze třetí země, ale plátcí by vznikla povinnost přiznat pořízení zboží z jiného členského státu.

V případě pořízení zboží z jiného členského státu tvoří základ daně úplata, kterou má kupující za zdanitelné plnění zaplatit prodávajícímu. Z toho vyplývá, že v tomto případě bude základem pro výpočet daně pouze částka 150 000 Kč. Daňové přiznání bude v tomto případě vypadat následovně:

Obr. 4.4 Přiznání daně

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1		
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3	150 000	30 000
	snížená	4		
Přijetí služby od osoby registrované k dani v jiném členském státě (§ 108)	základní	5		
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7		
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Dodání zlata podle zvláštního režimu (§ 92a odst. 2)		10		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátcé při jejich přijetí (§ 108)	základní	11		
	snížená	12		

Zdroj: vlastní

Obr. 4.5 Nárok na odpočet daně

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad	základní	42			
	snížená	43			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 12	základní	44	150 000	30 000	
	snížená	45			
Odpočet daně při změně režimu (§ 74)		46			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45 + 46)		47		30 000	
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 78 odst. 2		48			

Zdroj: vlastní

Obr. 4.6 Výpočet daňové povinnosti

VI. Výpočet daňové povinnosti		
Úprava odpočtu daně (§ 78)	60	
Vyrovnání odpočtu daně (§ 79)	61	
Vrácení daně (§ 84)	62	
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 – 62)	63	30 000
Odpočet daně (47 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60 + 61)	64	30 000
Vlastní daňová povinnost (63 – 64)	65	0
Nadměrný odpočet (64 – 63)	66	
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (63 – 64)	67	

Zdroj: vlastní

Pokud by plátce takovouto transakci v daňovém přiznání vykázal jako dovoz, bylo by to samozřejmě špatně.

Navíc, pokud kupujícímu vzniká povinnost⁴³ podávat hlášení prostřednictvím Intrastatu, měl by takové pořízení zboží vykázat ve výkazu přijetí.

⁴³ Osoby registrované k dani v ČR, pokud odešlou nebo přijmou zboží v částce 8 000 000 Kč za kalendářní rok.

Zbožím, které plátce ze třetí země dováží, je profesionální digitální fotoaparát. Plátce daně jej bude převážně používat k uskutečňování své ekonomické činnosti. Je však jisté, že částečně bude použit také pro účely soukromé ve formě pořizování fotek z rodinných oslav, dovolené apod.

Jedná o již zmiňovaný případ krácení odpočtu daně v poměrné výši odpovídající použití fotoaparátu pro účely nesouvisející s ekonomickou činností. Plátce může při krácení postupovat tak, že nárok na odpočet daně uplatní pouze z 50 %, tzn. v rozsahu, v jakém bude fotoaparát používat pro podnikání.

Zde může vyvstat problém s uváděním těchto údajů do daňového přiznání, protože to samo o sobě obsahuje sloupec „krácený odpočet“. Tuto část však vyplňují ti plátcí, kteří uskutečňují plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a proto provádějí krácení odpočtu daně zálohovým a následně vypořádacím koeficientem⁴⁴.

V případě našeho plátce by daňové přiznání vypadalo takto:

Obr. 4.7 Přiznání daně

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1		
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		
Přijetí služby od osoby registrované k dani v jiném členském státě (§ 108)	základní	5		
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7	161 500	32 300
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Dodání zlata podle zvláštního režimu (§ 92a odst. 2)		10		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	11		
	snížená	12		

Zdroj: vlastní

⁴⁴ § 76 ZDPH

Obr. 4.8 Nárok na odpočet daně

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad	základní	42			
	snížená	43			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 12	základní	44	161 500	16 150	
	snížená	45			
Odpočet daně při změně režimu (§ 74)		46			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45 + 46)		47		16 150	
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 78 odst. 2		48			

Zdroj: vlastní

Obr. 4.9 Výpočet daňové povinnosti

VI. Výpočet daňové povinnosti		
Úprava odpočtu daně (§ 78)	60	
Vyrovnání odpočtu daně (§ 79)	61	
Vrácení daně (§ 84)	62	
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 – 62)	63	32 300
Odpočet daně (47 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60 + 61)	64	16 150
Vlastní daňová povinnost (63 – 64)	65	16 150
Nadměrný odpočet (64 – 63)	66	
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (63 – 64)	67	

Zdroj: vlastní

4.4 Aplikace základních pravidel dovozu na konkrétním subjektu

Celá problematika dovozu nyní bude shrnuta na podmínky konkrétního podnikatelského subjektu. Jedná se o firmu ELMICH ART-TOYS, s.r.o., která se zabývá prodejem především domácích potřeb. Na příkladu je uvedeno pořízení keramických nožů, vyrobených v Korei, jejichž dovoz zprostředkovala čínská firma. Firma potřebovala dodat zboží co nejdříve, proto se rozhodla pro jeho leteckou přepravu.

Zástupce společnosti ELMICH ART-TOYS, s.r.o., zašle na dané zboží objednávku, na jejímž základě poté čínská firma vystaví fakturu.

Jakmile zboží dorazí na letiště, je příjemci zasláno avízo, na jehož základě se do přepravní firmy dostaví zástupce firmy, aby si převzal doklady potřebné k proclení zboží.

Celní deklarant poté dle těchto dokladů vystaví JSD, který se spolu s doklady firmy předloží na celnici. Základními požadovanými doklady jsou:

- Výpis z obchodního rejstříku,
- Osvědčení o registraci k DPH,
- Potvrzení o uzavření smlouvy se společností Ekocom, která zajišťuje zpětný odkup obalů,
- Faktura.

Celkovou hodnotu zboží můžeme nalézt na přijaté faktuře, ale je uvedena také na JSD v řádku č. 22. V tomto případě činí 8 640 USD. Cizí měna je na českou přepočtena dle směnného kurzu 17,010 Kč/USD, který je rovněž uveden na JSD v řádku č. 23.

Obr. 4.10 Podklady pro výpočet základu cla

20 Dodací podmínky CIF PRAGUE		
22 Měna a celková fakturovaná částka USD 8640	23 Směnný kurz 17,010	24 Druh obchodu 1 1

Zdroj: JSD, příloha č. 3

Po provedeném přepočtu lze tedy zjistit, že celkový základ pro výpočet cla činí 146 967 Kč. Celní úřad dle celního sazebníku zařadí zboží do příslušné skupiny a přiřadí mu celní kurz. V tomto případě se jedná o 8,5 %. Celková výše cla tedy činí 12 493 Kč.

Obr. 4.11 Výpočet cla

47 Výpočet poplatků	Druh	Základ pro vyměření poplatku	Sazba	Částka
	A00	146967	8,50	12 493
Celkem:				

Zdroj: JSD, příloha č. 3

Na základě zjištěných údajů lze poté vypočíst základ daně k výpočtu DPH. Protože sjednanou dodací doložkou je CIF - náklady, pojištění a přepravné placeno v ceně zboží, bude základ daně tvořit celní hodnota zboží, vypočtené clo a manipulační poplatek, který je firma povinná zaplatit za uskladnění zboží.

Tab. 4.5 Výpočet základu daně

Položka základu daně	Částka v Kč
<i>Celní hodnota</i>	
- hodnota zboží	146 967
- clo	12 493
- poplatky	1 050
Celní hodnota celkem	160 510
Základ daně celkem	160 510

Zdroj: vlastní

Zboží bylo v ČR procleno dne 22. 12. 2009 a podléhá základní sazbě DPH. Firma je měsíčním plátcem DPH, a proto daň bude přiznána v daňovém přiznání za prosinec 2009. Termín jeho odevzdání na místně příslušném finančním úřadě je tedy nejpozději

25. ledna 2010. Protože je zboží určeno k prodeji, vzniká firmě zároveň plný nárok na odpočet daně, který přizná rovněž ve stejném daňovém přiznání.

Obr. 4.12 Přiznání daně

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1		
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		
Přijetí služby od osoby registrované k dani v jiném členském státě (§ 108)	základní	5		
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7	160 510	32 102
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Dodání zlata podle zvláštního režimu (§ 92a odst. 2)		10		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	11		
	snížená	12		

Zdroj: vlastní

Obr. 4.13 Nárok na odpočet daně

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad	základní	42			
	snížená	43			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 12	základní	44	160 510	32 102	
	snížená	45			
Odpočet daně při změně režimu (§ 74)		46			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45 + 46)		47		32 102	
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 78 odst. 2		48			

Zdroj: vlastní

Obr. 4.14 Výpočet daňové povinnosti

VI. Výpočet daňové povinnosti		
Úprava odpočtu daně (§ 78)	60	
Vyrovnání odpočtu daně (§ 79)	61	
Vrácení daně (§ 84)	62	
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 – 62)	63	32 102
Odpočet daně (47 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60 + 61)	64	32 102
Vlastní daňová povinnost (63 – 64)	65	0
Nadměrný odpočet (64 – 63)	66	
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (63 – 64)	67	

Zdroj: vlastní

4.5 Prokazování vývozu zboží

Základní podmínkou pro uplatnění osvobození vývozu zboží od DPH je fyzický transport daného zboží na území mimo Evropské společenství a schopnost tento vývoz prokázat. Otázka spolehlivého prokázání vývozu však také může být značně problematická, nestačí totiž předložit pouze fakturu vystavenou zahraničnímu odběrateli, jak si mnozí z plátců myslí.

Nejjistější variantou je situace, kdy vývozce má k dispozici kopii vývozního celního prohlášení, potvrzenou výstupním celním úřadem na hranici Společenství. Jednotný správní doklad se však vývozci v mnoha případech nevrací. Proto je nutné, aby vývozce byl schopen výstup zboží z území Společenství prokázat jiným způsobem, jinak bude povinen přiznat a zaplatit českou daň. Rizikové mohou být především situace, kdy je do vývozu zapojeno více subjektů.

Tuto problematiku by měl pomoci vyřešit právě již zmiňovaný systém e-Vývoz, kdy se místo písemného JSD vystavuje doprovodný doklad VDD, který obsahuje identifikaci vývozce a příjemce, obsah vývozu, ale hlavně evidenční číslo vývozního celního prohlášení, tzv. MRN, pomocí něhož je pak možné na internetových stránkách celní správy sledovat aktuální stav zásilky. Rovněž finanční úřady mají vlastní přístup do databáze e-Vývozu a mohou si tak sami ověřit skutečnost, zda zboží opravdu území Společenství opustilo.

Vygenerovaný elektronický výstup má však pouze informativní charakter a v případě nejasností je třeba se stejně obrátit na příslušný celní úřad, aby výstup zboží pro účely osvobození potvrdil.

Může se také stát, že společnost při elektronickém podávání prohlášení nebude mít o stavu svého případu dle MRN žádnou odezvu o uskutečnění vývozu, proto je vhodné, aby měla zajištěnu také jinou formu jeho prokázání.

Český plátce prodává zboží švýcarskému kupujícímu, přičemž toto zboží je na základě sjednané dodací podmínky dodáno do Německa logistickému centru a následně zástupcem kupujícího dopraveno do Švýcarska.

Vzhledem k tomu, že plátce daně realizoval tento případ jako vývoz zboží, bude osobou, jejímž jménem je podáváno písemné celní prohlášení na propuštění zboží do režimu vývozu, bude tedy v každém případě vývozcem. Podmínka pro osvobození tak bude splněna.

Český plátce ovšem nezabezpečuje následnou přepravu zboží z jiného členského státu do třetí země a nemůže tak ovlivnit úkony související s výstupem zboží z území Společenství, které se týkají získání potvrzeného daňového dokladu. Český plátce navíc nemá smluvní vztah s dopravcem, který přepravu zajišťuje, proto po něm nemůže požadovat ani přepravní doklad prokazující dodání zboží do třetí země.

Vhodným prostředkem k prokázání vývozu může naopak být potvrzený dodací list či prohlášení kupujícího, že zboží skutečně ve třetí zemi převzal.

Český plátce prodává zboží kupujícímu z Německa, přičemž toto zboží bude na základě dohody s kupujícím dodáno do Švýcarska.

Oproti předchozímu příkladu zde nastává opačná situace. Zboží v každém případě opustí území Společenství a bude se proto jednat o vývoz. Pro účely osvobození je však třeba zkoumat, kdo je v postavení vývozce. Zda český plátce nebo kupující z jiného členského státu.

Aby si český plátce mohl uplatnit osvobození od daně při vývozu zboží, je nutné, aby přepravu zboží ze svého závodu včetně propuštění zboží do režimu vývoz zajišťoval sám. Pouze v takovém případě bude mít k dispozici originály celních či přepravních dokumentů a vývoz tak bude moci prokázat, jiné důkazní prostředky zde nepřicházejí příliš v úvahu.

Pokud by český plátce kupujícímu zboží předával ve svém skladě a přepravu si zajišťoval kupující, obstarával by si jistě také veškeré potřebné celní formalities. Z pohledu českého plátce by se s největší pravděpodobností nejednalo o vývoz, ale o dodání zboží osobě z jiného členského státu.

Český plátce prodává zboží kupujícímu ze Švýcarska, který ale není zaregistrován k dani v žádném z členských států. Dodávka tohoto zboží proběhne v Německu.

I přes to, že český plátce dodává zboží osobě ze třetí země, nejedná při této transakci o vývoz zboží, protože to fakticky neopustí území Společenství. Plátce si tak v žádném případě nemůže uplatnit nárok na osvobození od daně z titulu vývozu zboží.

Navíc je zboží v této situaci prodáváno osobě, která není registrovaná k dani v žádném členském státě. Z tohoto důvodu si český plátce nemůže uplatnit ani osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu. Na tuto transakci by proto bylo pohlíženo jako na klasické dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, protože v tuzemsku započala jeho přeprava, a český plátce by byl povinen toto dodání zboží v tuzemsku zdanit.

Důkazní prostředky ZDPH sice přímo nedefinuje, ale prakticky za ně lze považovat jakékoliv doklady, které prokáží výstup zboží z Evropského Společenství. Příkladem mohou být:

- **Přepravní doklad (CMR) potvrzený kupujícím⁴⁵**

Získat takový doklad jistě nebude problém, pokud dopravu zajišťuje sám vývozce a má tedy smluvní vztah s dopravcem, který zboží přes vnější hranici Společenství přepraví do třetí země. Ten si přepravní doklad nechá výstupním celním úřadem potvrdit a předá jej poté vývozci pro uplatnění osvobození.

⁴⁵ Příloha č. 2

Pokud však přepravu zboží přes vnější hranici Společenství bude zajišťovat kupující ze třetí země, může vývozce přepravní doklad získat pouze od něj, protože smluvním vztahem s přepravníkem disponuje pouze kupující.

- **Písemné celní prohlášení prokazující propuštění zboží do celního režimu ve třetí zemi**

Jde o celní doklad o přidělení celně schváleného určení nebo použití zboží v zemi určení, v zemi nacházející se mimo území Společenství⁴⁶, jeho fotokopie nebo opis. Tento doklad musí obsahovat veškeré údaje, které jsou potřeba ke správné identifikaci zboží, přičemž správnost opisů nebo fotokopii musí být ověřena úřadem, který potvrzoval také originály.

Také v tomto případě může být obtížné takový doklad získat, protože jej má k dispozici osoba, která prohlášení ve třetí zemi podává. Ve většině případů se tedy jedná o kupujícího.

- **Doklad prokazující vyřízení tranzitní operace v režimu společného tranzitu**

Společný tranzit, známý také pod zkratkou NCTS⁴⁷, je společný projekt Evropské unie pro režim tranzit. Je založen na elektronické komunikaci mezi deklaranty, Celní správou ČR a zeměmi, které se projektu účastní⁴⁸.

Tranzitem Společenství se rozumí režim, kterému podléhá zboží dopravované pod celním dohledem příslušných úřadů od celního úřadu odeslání (dále jen „úřad odeslání“) jednoho členského státu Společenství k jinému celnímu úřadu tohoto nebo jiného členského státu Společenství⁴⁹.

Tento důkazní prostředek tedy lze využít pouze v případech vývozu zboží do těchto zemí, a pokud zboží bylo současně s propuštěním do celního režimu vývozu propuštěno do celního režimu společného tranzitu.

⁴⁶ REINOHA, M.: Prokazování osvobození vývozu zboží od DPH. *Bulletin daňových poradců 2006*, č. 3. str. 3.

⁴⁷ New Computerised Transit System

⁴⁸ Švýcarsko, Norsko, Island a Rumunsko

⁴⁹ Tranzit Společenství a společný tranzitní režim. *Celní správa České republiky* [online]. 2010. Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/clo/celni-rizeni/tranzit/Stranky/tranzit-spolecenstvi-a-spolecny-tranzitni-rezim.aspx>>

- **Dodací list**

Jedná se o doklad, na kterém kupující ze třetí země potvrzuje, že mu zboží bylo dodáno v souladu se sjednanými podmínkami dle kupní smlouvy.

Dodacího listu lze jako důkazního prostředku pro osvobození vývozu využít v případech, kdy je zboží kupujícímu dodáno za využití dodacích podmínek s místem dodání, které se nachází mimo území Společenství, tedy například dodací doložka DDU či DDP. Pokud by k dodání zboží došlo v tuzemsku a kupující si dopravu zajišťoval sám, potvrzoval by na dodacím listě pouze převzetí zboží v ČR, tudíž by jej jako důkaz vývozu nebylo možno použít.

Většinu z výše zmíněných dokladů má však k dispozici pouze kupující, případně přepravce. Proto je vhodné, aby vývozce měl tyto osoby nějakým způsobem smluvně zavázány, kdyby vyvstala potřeba vývoz prokázat jinak než potvrzeným celním prohlášením. Doporučením může být smluvní závazek přepravce předávat přepravní doklady, ze kterých bude zřejmé ukončení přepravy mimo území Společenství nebo závazek kupujícího ze třetí země předávat na vyžádání ověřené doklady o propuštění dodaného zboží do příslušného celního režimu ve třetí zemi apod.

Mezi další důkazní prostředky, které mohou prokázat vývoz zboží z území Společenství, patří například nákladní list CIM nebo CIM/SMGS s potvrzením, že zboží bylo převzato k přepravě do třetí země železnicí, lodní konosament nebo letecký nákladní list s potvrzením, že zboží bylo převzato k přepravě do třetí země, poštovní průvodka s uvedením adresátem ze třetí země a s vyznačením, že zboží bylo převzato k poštovní přepravě apod.

Je však třeba zdůraznit, že tyto typy důkazů jsou pouze příkladem. Musí se proto brát ohled na jejich věrohodnost a také na to, že jejich uznání při prokazování vývozu z pohledu ZDPH je plně v kompetenci jednotlivých finančních úřadů. Je tedy vhodné, aby vývozce zboží měl nějakým způsobem zajištěno více možností prokázání vývozu. Nejlepším doporučením může být již zmíněné smluvní zajištění dopravce, který bude mít povinnost zaslat přepravní doklad, nebo kupujícího, který plátcí předá ostatní ověřené doklady o propuštění zboží mimo území Společenství. I pokud však vývozce použije jako důkaz výstupu zboží jiný důkazní prostředek, nezaniká mu povinnost mít jednotný správní doklad, i když by na něm výstup zboží nebyl potvrzen.

4.6 Aplikace základních pravidel vývozu na konkrétním subjektu

Český plátce DPH dodává zboží kupujícímu ze Švýcarska. Vývoz zboží v hodnotě 15 000 Kč je uskutečněn v lednu roku 2010, přičemž doprava z České republiky započala 26. ledna a výstup zboží byl celním úřadem potvrzen 27. ledna. Následně bylo zboží kupujícímu dodáno 3. února a platba za něj byla přijata 10. února.

Protože se od 1. ledna 2010 za den vzniku povinnosti přiznat daň považuje den, kdy zboží skutečně opustilo území Společenství a ne den dodání, případně přijetí úplaty, bude mít česká společnost povinnost uvést toto plnění do daňového přiznání za leden 2010. Hodnota 15 000 Kč bude vykázána v řádku č. 22 daňového přiznání.

Od ledna 2009 neexistuje ve formuláři daňového přiznání žádná obdoba souhrnného řádku č. 510 dřívějšího tiskopisu, proto je tímto vývoz přiznán jako osvobozené plnění a hodnota zboží se již na žádném jiném řádku nevykazuje. Vzhledem k tomu, že se jedná o plnění osvobozené od daně, bude výsledná daňová povinnost nulová.

Obr. 4.15 Přiznání uskutečnění vývozu

II. Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně		Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)	20	
Poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko osobě registrované k dani v jiném členském státě (§ 24a)	21	
Vývoz zboží (§ 66)	22	15 000
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)	23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 18)	24	
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92, § 92a)	25	

Zdroj: vlastní

5. Závěr

Oblast daně z přidané hodnoty je v poslední době jedním nejdiskutovanějších a nejsložitějších témat, ať již z hlediska jejího uplatňování v tuzemsku, intrakomunitárního obchodu či obchodu se třetími zeměmi.

Navíc v souvislosti se vznikem Evropské unie a rozvojem mezinárodního obchodu vyvstala potřeba tuto daň určitým způsobem harmonizovat, což vyžaduje téměř neustálé změny v zákoně. Plátcí daně tak této oblasti musí neustále věnovat pozornost a neustále se vzdělávat, protože jakékoliv pochybení může vést k postihu ze strany finančních orgánů.

Má práce byla zaměřena nejprve na obecný přehled základních vlastností, pojmů a právní úpravy DPH obecně, hlavním cílem však bylo analyzovat daň z hlediska obchodu se třetími zeměmi. Především upozornit na nejčastější problémy, jichž se pláci daně při obchodování se třetími zeměmi dopouštějí.

Z tohoto hlediska jsem se proto zaměřila na výpočet základu daně, protože pro jeho správné stanovení je třeba znát nejen zákon o dani z přidané hodnoty, ale také celní právo a používané mezinárodní dodací doložky. Primární cíl těchto doložek sice nespočívá v uplatňování DPH, ovšem jejich použití může plátcům si některé postupy zjednodušit. Především co se týče různých osvobození od daně, případně snadnějšího dokazování vývozních případů. S tímto souvisí také otázka přepočtu zahraniční měny na českou, která je zde také okrajově zmíněna.

Dalším, dle mého názoru problematickým okruhem, je uvádění údajů především o dovozu zboží v daňovém přiznání. Je pravdou, že v posledních letech došlo v této oblasti ke zjednodušení, protože byl ministerstvem vydán nový značně zkrácený formulář. Ovšem také zde pouhá znalost zákona nestačí, protože je nutno správně určit, kde bylo zboží propuštěno do volného oběhu, aby bylo zřejmé, zda se skutečně jedná o dovoz zboží či o pořízení zboží z jiného členského státu.

Co se týče vývozu, zde je spornou otázkou hlavně prokázání jeho uskutečnění. I když je vývoz plněním osvobozeným od daně, plátce daně na osvobození nemá nárok, pokud vývoz skutečně neprokáže. Kromě klasticky používaných celních prohlášení jsem v souvislosti s touto problematikou uvedla nejčastěji uplatňované důkazní prostředky. I když jejich výčet

určitě není vyčerpávající a záleží na konkrétním případě, obchodních zvyklostech jednotlivých zemí a také na individuálním posouzení správce daně, k všeobecnému přehledu tento seznam jistě postačí.

Ačkoli je daň z přidané hodnoty oblastí velmi obsáhlou, vytyčený cíl byl v zásadě splněn. Je však vhodné zmínit, že případy dovozu a vývozu zboží s sebou mohou přinést určitě i řadu jiných nepředvídaných situací. V práci jsem uvedla jen ty nejčastěji se opakující.

Seznam použité literatury

MONOGRAFIE

BENDA, V., HAVEL, T. *Daň z přidané hodnoty 2010*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010. 146 s. ISBN 978-80-7357-524-3.

BENDA, V., TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 3. akt. vyd. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2009. 348 s. ISBN 978-80-7273-158-9.

DUŠEK, J., *DPH 2010 zákon s přehledy*. 7. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-3205-3.

FITŘÍKOVÁ, D. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. 1. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2007. 142 s. ISBN 978-80-251-1541-1.

GALOČÍK, S., LOUŠA, F. *DPH a účtování – přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 3. akt. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009. 168 s. ISBN 978-80-247-3074-5.

GALOČÍK, S., LOUŠA, F. *DPH a účtování – přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 4. akt. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010. 160 s. ISBN 978-80-247-3375-3.

GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2009 výklad s příklady*. 5.vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009. 256 s. ISBN 978-80-247-2804-9.

LEDVINKOVÁ, J., *Novela zákona o DPH 2010 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 4. vyd. Praha: VOX, a.s., 2010. 238 s. ISBN 978-80-86324-84-5.

LEDVINKOVÁ, J., *Průvodce novelou zákona o DPH k 1. 1. 2010*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2010. 240 s. ISBN 978-80-7263-581-8.

MARKOVÁ, H., *Daňové zákony 2010, úplná znění platná k 1. 1. 2010*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010. 280 s. ISBN 978-80-247-3206-0.

ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H.BECK, 2008. 330 s. ISBN 9780-80-7400-005-8.

ČASOPISY

BENDA, V.: Chyby a omyly plátců při uplatňování DPH při dovozu a vývozu zboží. *Daně a právo v praxi*. 2008, č. 8.

HOLUBOVÁ, O.: Nejrozsáhlejší novelizace zákona o dani z přidané hodnoty od jeho vzniku. *Zpravodaj DPH* 2009. Září 2008.

MASNÁ, D.: Daň z přidané hodnoty při dovozu zboží. *Daně a právo v praxi*. 2005, č. 4.

REINOHA, M.: Prokazování osvobození vývozu zboží od DPH. *Bulletin daňových poradců*. 2006, č. 3.

TAHAL, J.: DPH a realizace vývozu zboží elektronickou formou. *Finanční management*. 2009, č. 10.

INTERNETOVÉ ZDROJE

<http://www.business.center.cz>

<http://www.businessinfo.cz>

<http://www.celnisprava.cz>

<http://www.cs.mfcr.cz>

<http://www.mfcr.cz>

<http://www.otazkyodpovedi.cz/>

<http://www.reinoha-consulting.cz>

<http://www.zelinka.cz>

<http://www.zivnostnik.cz>

PRÁVNÍ PŘEDPISY

Nařízení Rady (EHS) č. 918/83 o systému Společenství pro osvobození od cla

Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství

Seznam obrázků

- Obr. 2.1 Princip uplatňování DPH
- Obr. 4.1 Přiznání daně
- Obr. 4.2 Nárok na odpočet daně
- Obr. 4.3 Výpočet daňové povinnosti
- Obr. 4.4 Přiznání daně
- Obr. 4.5 Nárok na odpočet daně
- Obr. 4.6 Výpočet daňové povinnosti
- Obr. 4.7 Přiznání daně
- Obr. 4.8 Nárok na odpočet daně
- Obr. 4.9 Výpočet daňové povinnosti
- Obr. 4.10 Podklady pro výpočet základu cla
- Obr. 4.11 Výpočet cla
- Obr. 4.12 Přiznání daně
- Obr. 4.13 Nárok na odpočet daně
- Obr. 4.14 Výpočet daňové povinnosti
- Obr. 4.15 Přiznání uskutečnění vývozu

Seznam tabulek

Tab. 4.1 Výpočet základu daně při použití dodací doložky EXW

Tab. 4.2 Výpočet základu daně při použití dodací doložky DDU (DDP)

Tab. 4.3 Výpočet základu daně při použití dodací doložky DAF

Tab. 4.4 Výpočet základu daně

Tab. 4.5 Výpočet základu daně

Seznam zkratek

ČNB – Česká národní banka

ČR – Česká republika

DPH – daň z přidané hodnoty

ECS - Export Control Systém

EU – Evropská unie

ES – Evropské společenství

ESD – vstupní souhrnné hlášení

EUR – euro

INCOTERMS - International Commercial Terms

JSD – jednotný správní doklad

NCTS - New Computerised Transit System

VDD – doprovodný doklad

ZDPH – zákon o dani z přidané hodnoty

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo,
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že údaje o diplomové práci, obsažené v Záznamu o závěrečné práci, umístěném v příloze mé diplomové práce, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....

jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

.....

Seznam příloh

Příloha 1 Přiznání k DPH

Příloha 2 Vzor přepravního dokladu CMR

Příloha 3 Doklady o dovozu

Příloha 4 Seznam nejpoužívanějších dodacích doložek

Příloha 5 Stručný výklad vybraných dodacích doložek

Příloha 1 Přiznání k DPH

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu v, ve, pro

Daňové identifikační číslo

C Z

Rodné číslo / IČ

řádně opravně dodatečně

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

ostatek podacího razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ

k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí rok

za období od do

Příloha daně § 94	Osoba identifikovaná k dani § 98	Neexistují-li údaje pro stranu 2, prokrujte (X)
Skupina § 95a	Neplátce daně § 19 nebo § 108	Kód zdaňovacího období následujícího roku

Právníká osoba: Obchodní firma

Fyzická osoba: Příjmení

Jméno

Titul

Sídlo právnické osoby nebo trvalé bydliště fyzické osoby:

a) obec b) PSČ c) telefon

d) ulice (nebo část obce) e) číslo popisné / orientační

f) e-mail g) státní

Hlavní ekonomická činnost

B. ODDÍL

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o zástupci: Kód zástupce:

Jméno(-a) a příjmení / název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo ozvěření daňového poručení / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnické osoby),
a uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatelem, pověřený pracovník apod.)

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Datum

Ostatné razítko

Vlastnoruční podpis
daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Přiznání sestává z

Telefon

25 5401 5401 5401 - 004 C 19

1

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		f.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby a místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1		
	sňžená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. a); § 19 odst. 3)	základní	3		
	sňžená	4		
Přijetí služby od osoby registrované k dani v jiném členském státě (§ 102)	základní	5		
	sňžená	6		
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7		
	sňžená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Dodání zlata podle zvláštního režimu (§ 92a odst. 2)		10		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátců při jejich přijetí (§ 100)	základní	11		
	sňžená	12		
II. Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 54)			20	
Poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko osobě registrované k dani v jiném členském státě (§ 24a)			21	
Vývoz zboží (§ 66)			22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 10)			24	
Ostatní uskutečnění plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 57, § 68, § 69, § 70, § 81, § 90, § 92, § 92a)			25	
III. Doplnění údajů				
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třiatranního obchodu (§ 17) prostřední osobou			30	Pořízení zboží
				Dodání zboží
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40		
	sňžená	41		
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad	základní	42		
	sňžená	43		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 12	základní	44		
	sňžená	45		
Odpočet daně při změně režimu (§ 74)		46		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45 + 46)		47		
Hodnota pořízeního majetku vymezujícího v § 78 odst. 2		48		
V. Krácení nároku na odpočet daně				
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50		
Hodnota plnění naspočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 78 odst. 3)		51	S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet
Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 76)	52	Koeficient	Odpočet	
Vypočítání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)	53	Vypořádací koeficient	Změna odpočtu	
VI. Výpočet daňové povinnosti				
Úprava odpočtu daně (§ 78)			60	
Vyrovnání odpočtu daně (§ 79)			61	
Vstřední daně (§ 84)			62	
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 – 62)			63	
Odpočet daně (47 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60 + 61)			64	
Vlastní daňová povinnost (63 – 64)			65	
Nadměrný odpočet (64 – 63)			66	
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (63 – 64)			67	

Záznamy finančního úřadu:

Finanční úřad přiznalou daň výměř/dodatečně výměřil a předepsal podle § 46 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění

pouzdřích předpař, dne ke dni

Podpis oprávněného pracovníka správce daně

1 Odesílatel (jméno, adresa, země) Absender (Name, Adresse, Land)				MEZINÁRODNÍ NÁKLADNÍ LIST č. 4449796 INTERNATIONALER FRACHTBRIEF Nr. CZ Y			
2 Příjemce (jméno, adresa, země) Empfänger (Name, Adresse, Land)				16 Dopravce (jméno, adresa, země) Frachtführer (Name, Adresse, Land)			
3 Místo vykládky zboží Ausladestelle des Gutes Místo / Ort Země / Land				17 Další dopravci (jméno, adresa, země) Folgende Frachtführer (Name, Adresse, Land)			
4 Místo a datum nakládky zboží Einladestelle des Gutes und Datum Místo / Ort Země / Land				18 Výhrady a poznámky dopravce Vorbehalte und Bemerkungen des Frachtführers			
5 Připojené doklady Beiliegende Dokumente							
6 Signo a čísla Zeichen und Nr.	7 Počet kolli Anzahl der Koli	8 Druh obalu Art der Verpackung	9 Označení zboží Bezeichnung des Gutes	10 Statistické číslo Statistische Nr.	11 Hmot. v kg Bruttogewicht kg	12 Objem m³ Umfang m³	
13 Pokyny odesílatele (celní a jiné formality) Anweisungen des Absenders (Zoll- und sonstige Formalitäten)							
14 Dobírka Nachnahme				19 K tíž: Zu zahlen vom Dopravné-Fracht Slevy Ermässigungen Saldo-Saldo Dodatek, výlohy Zuschlagkosten Jiné výlohy Sonstige Kosten Různé-Verschied. Celkem k placení Insgesamt zu bezahlt			
15 Pokyny ohledně placení dopravného Anweisungen über die Frachterrechnung Vyplacené / Frei Nevypacené / Unfrei				20 Zvláštní ujednání Besondere Vereinbarungen			
21 Vystaveno v / Ausgefertigt in dne / am 20.....				24 Zboží obdržel Gut empfangen Datum dne am dne			
22 Podpis a razítko odesílatele Unterschrift und Stempel des Absenders				23 Podpis a razítko Unterschrift und Stempel (Podpis a razítko příjemce) (Unterschrift und Stempel des Empfängers)			
25 SPZ vozidla / tahače přívěsu / návěsu							
26 Užitečné zatížení užitečné zatížení							
27 Číslo DZVV 28 Číslo jízdy							
29 Hraníční přechody				Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu: Zolltransitdokument empfangen:			
30 Veškeré průvodní doklady							
31 Různé							

Slně orámované části musí vyplnit dopravce.
 Stark umrandete Teile sind vom Frachtführer auszufüllen.

1 - 15 a 21 + 22

Odesílatel musí zodpovědně vyplnit
 Vom Absender sind verantwortlich auszufüllen

5. V případě mezinárodního zboží (cizího) musí být uvedeno v posledním řádku odstavce 13a, číslo a písmeno
 7. Im Falle von gefährlichen Gütern ist, außer event. Besonderevereinbarung in der letzten Zeile des Absatzes die Klasse, Nummer und Buchstabe anzuführen.

Příloha 3 Doklady o dovozu⁵⁰

SHANGHAI LUTAO IMPORTS & EXPORTS CO,LTD

ROOM 201. NO. 616. GONGPING ROAD HONGKOU AREA SHANGHAI

TEL: 0086 -21-35110011,FAX : 0086- 21-35110021

ORDER

TO MESSRS : ELMICH ART TOYS SRO

DATE : 05.12.2009

VLCKOVA 1064/6 CERNY MOST

ORDER NO : LT9012115

PRAHA 19800 CZECH REPUBLIC

TERMS OF PAYMENT : BY BANK

Marks	Description	CTNS	QTY.PCS	Amount-USD
	KITCHEN KNIFE	120	7200	8640
SMARTCOOK				
	TOTAL			8640

1.Total : 8640 USD

2.The above price is base : CIF Prague

3.Destination : Prague , Czech Republic

4. Delivery : Before 30.12.2009

5.Information Bank : 453003801880363881 Bank of China

BUYER CONFIRMATION

SELER CONFIRMATION

ELMICH ART-TOYS S.R.O.
Vlčkova 1064/6
198 00 Praha - Černý Most
IČ: 268 51 415, DIČEU: CZ26851415



吕爱民

⁵⁰ Celní i finanční úřad mají právo požadovat oficiální překlad těchto dokladů.

1886

SHANGHAI LUTAO IMPORTS & EXPORTS CO,LTD

ROOM 201. NO. 616. GONGPING ROAD HONGKOU AREA SHANGHAI

TEL: 0086 -21-35110011,FAX : 0086- 21-35110021

INVOICE

No:LT0912228 Date:20.12.2009

From: Guangdong China To Prague Czech Republic

Buyer: Elmich Art Toys s.r.o , Cerny Most , Vlickova 1064/6 , Praha 6 , Czech Republic

Marks	Description	CTNS	QTY.PCS	Amount-USD
	KITCHEN KNIFE	120	7200	8640
SMARTCOOK				
	TOTAL	120		8640

1.Total INVOICE: 8640 USD

2.The above price is base : CIF Prague

3.Destination : Prague , Czech Republic

4.Weight: 925 KG

5.Information Bank : 453003801880363881 Bank of China

Chop&Signature



吕爱民

SKYPORT a.s.

SKYPORT a.s.
laglerova 1075/4
16100 PRAHA 6

EIMICH ART TOYS S.R.O.

EIMICH ART TOYS S.R.O.
VLCKOVA 1064/6
PRAHA

Att.

Fax Nr:

Date: 21-Dec-09

Time: 19:17

180-94745335 - KE935 21-Dec-2009 4 KITCHEN KNIFE T1

Pieces 120

Weight: 925.0 Kg

Odesílatel SHANGHAI LUTUO IMPORTS EXPORTS, ROOM 201, NO616 GONGPING ROAD HONGKO,
GUANGZHOU, CN

Remarks:

Manipulační poplatek 1,050.00

Nevyplacené Poplatky

Any documentation related to this shipment may be collected from our offices.

Dostavte se prosim na letiste RUZYNE-SKYPORT k prevzeti dokladu nutnych k celnimu odbaveni vasi zasilky
Provozni doba : po-pa 0700-1900 hod a so 0700-1400 hod.
-Pri prevzeti je nutno predlozit prukaz totoznosti a plnou moc k prevzeti v pripade
zastupovani prijemce
-Je-li zasilka vazana bankou-original uvolneni banky adresovany na SKYPORT
-Zasilky vazane bankou jsou vydavane pouze ve dnech po-pa s ohledem na overovani vydacich listu u prislusne banky
Zadame o uvolneni pro.....
-Mate-li zajem o avizovani e-mailem sdelte nam prosim vasi adresu na IMPORT@SKYPORT.CZ
DULEZITE UPOZORNENI - Poplatky za skladovani
Bezplatne skladovani - 72 hodin od data 1.aviza
/doba se zapocitava ode dne nasledujiciho po odeslani aviza vcelne so, ne
Nevyzvednete -li si zasilku v teto ihute bude uctovano progresivni skladne podle sazebniku SKYPORT
Kontakty : www.skyport.cz, Tel.: +420 220 113 362 (63), Fax: +420 224 310 150
Adresa: Skyport a.s., Laglerova 1075/4, Praha 6, 16100, GPS pozice: 50° 06' 42.7" ; 14° 16' 41.3'

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ				A CELNÍ ÚŘAD ODESLÁNÍ / VYVOZU / URČENÍ			
Výtisk pro odesílatele / vývozce	Výtisk pro příjemce	3	8	2 Odesílatel / Vývozce SHANGHAI LUTAO IMPORTS AND EXPORTSCO., LTD ROOM 201, NO 616, GONGPING ROAD HONGKOU AREA SHANGHAI CHINA		1 PROHLÁŠENÍ M A	
		6 Příjemce ELMICH ART-TOYS s.r.o. Vičkova 1064/6 Praha, Černý Most 19800 CZ		9 Osoba odpovědná za platební styk č.		3 Tiskopisy 0	
		14 Deklarant / Zastupce [1] PRIJEMCE 00500 tel. CZ26851415 [2] Zdeněk Vintř Studeněves 104 EORI: CZ7809212851 27379 Tuřany		15 Země odeslání / vývozu CN		4 Ložné listy 0	
		18 Pozn. zn. a st. přísl. dopravního prostředku při odjezdu / příjezdu KE320 211209		19 Kont. 0		5 Položky 120	
		21 Pozn. zn. a st. přísl. aktivního dopravního prostředku překračujícího hranici 180-94745335		22 Měna a celková fakturovaná částka USD 8640		7 Referenční číslo CSP3000	
		25 Druh dopravy 4 na hranici		26 Druh dopravy 4 ve vnitrozemí		10 Prv. z. urč. / posl. z. odesl. CN	
		27 Místo nakládky / vykládky		28 Finanční a bankovní údaje Česká národní banka 7771-47728-111/0710		11 Země obchodu / výroby CN	
		29 Výstupní / vstupní celní úřad CZ194400		30 Umístění zboží CZ194400		12 Údaje o hodnotě	
		31 Nákladové kusy a popis zboží		32 Poř. č. pol.		33 Zbožový kód 82119200 00	
		34 Zvláštní záznamy / Předložené doklady / Osvědčení a povolení		35 Hrubá hmotnost (kg) 925		36 Preference 100	
37 REŽIM 4000 000		38 Čistá hmotnost (kg) 850,000		39 Kvóta			
40 Souhrnné prohlášení / Předchozí doklad 09CZ194400IAHGVFM6		41 Doplnkové měrné jednotky 850,000		42 Cena za položku 146967			
43 Kód 1		44 Oprava		45 Statistická hodnota 146967			
46 Výpočet poplatků		47 Druh A00		48 Základ pro výměření poplatku 148967			
49 Sazba 8,50		50 Částka 1251,93		51 ZP A			
52 Odklad platby		53 Označení skladu		54 Účetní údaje			
55 Hlavní povinný č.		56 Podpis: T. Zdeněk		57 Celní úřad odeslání			
58 zastoupen Místo a datum		59 Kód		60 53 Celní úřad určení (a země)			
61 Jistota neplatí pro		62 Kód		63 Místo a datum 22.12.2009 PRAHA			
64 D/J KONTROLA CELNÍM ÚŘADEM ODESLÁNÍ / URČENÍ		65 Razítko: 07 PRAHA RUZYNE 104		66 Podpis a jméno deklaranta / zástupce ZDENĚK VINTŘ CELNÍ DEKLARANT ZDENĚK VINTŘ STUDENĚVES 104 27379 TUŘANY U SLANEH DIČ: CZ7809212851			
67 Výsledek: Připojené závěry: Počet: Označení: Lhůta (poslední den): Podpis:		68 JEDNOTNÝ SPRÁVNÍ DOKLAD 14312		69 11/2009			

Příloha 4 Seznam nepoužívanějších dodacích doložek

Druhy dopravy a odpovídající dodací doložky:

- doprava po vodě - námořní a vnitrozemská říční

FAS - Vyplaceně k boku lodi (... ujednaný přístav nalodění),

FOB - Vyplaceně na loď (... ujednaný přístav nalodění),

CFR - Náklady a přepravné (... ujednaný přístav určení),

CIF - Náklady, pojištění a přepravné (... ujednaný přístav určení),

DES - S dodáním z lodi (... ujednaný přístav určení),

DEQ - S dodáním z nábřeží (... ujednaný přístav určení);

- jakýkoliv druh dopravy, včetně kombinované dopravy

EXW - Ze závodu (... ujednané místo),

FCA - Vyplaceně dopravci (... ujednané místo),

CPT - Přeprava placena do (... ujednané místo),

CIP - Přeprava a pojištění placeny do (... ujednané místo určení),

DAF - S dodáním na hranici (... ujednané místo),

DDU - S dodáním - clo neplaceno (... ujednané místo určení),

DDP - S dodáním - clo placeno (... ujednané místo určení).

Příloha 5 Stručný výklad vybraných dodacích doložek

EXW - ZE ZÁVODU

(...ujednané místo)

Prodávající je povinen dát k dispozici zboží kupujícímu ve svém závodě. Proávající neodpovídá za nákladku zboží na dopravní prostředek opatřený kupujícím.

Kupující zajišťuje celní odbavení zboží při vývozu, nese veškeré výlohy a veškerá rizika spojená s přepravou zboží ze skladu až na místo určení.

Tato doložka představuje minimální závazek pro prodávajícího.

DAF - S DODÁNÍM NA HRANICI

(...ujednané místo)

Prodávající dodává zboží k dispozici kupujícímu na příchozím dopravním prostředku nevyložené, odbavené pro vývoz na ujednaném místě na hranici, ale před celní hranicí sousední země.

Výlohy a rizika přecházejí z prodávajícího na kupujícího přechodem státní hranice.

Kupující zajišťuje dovozní formality a hradí celní a jiné poplatky spojené s dovozem zboží.

DDU - S DODÁNÍM CLO NEPLACENO

(...ujednané místo určení)

Prodávající splní své závazky dodáním zboží kupujícímu na ujednaném místě určení v zemi dovozu nevyložené z příchozího dopravního prostředku. Hradí přepravné a nese veškerá rizika spojená s dodáním zboží na sjednané místo.

Kupující však nese výlohy a rizika spojená s dovozními celními a dalšími formalitami spojenými s dovozem zboží, které také hradí.

DDP - S DODÁNÍM CLO PLACENO

(...ujednané místo určení)

Jde o maximální povinnosti ze strany prodávajícího. Prodávající nese veškeré výlohy a rizika spojená s dodáním zbožím až do ujednaného místa v zemi dovozu nevyložené z přichozího dopravního prostředku.

Prodávající zajišťuje a hradí veškeré dovozní formality. Pokud není určeno jinak, hradí i vykládku zboží.